Die wirtschaftliche Einheit der Unternehmungsgemeinschaften und ihre steuerrechtliche Bedeutung.

Inaugural-Dissertation

zur Erlangung der
Würde eines Doktors der Staatswissenschaften
einer
Hohen Rechts- und Staatswissenschaftlichen
Fakultät der Albert - Ludwigs - Universität zu
Freiburg im Breisgau.

Vorgelegt von
Fritz Ehrat
Diplomkaufmann, aus Freiburg i. Brg.

Buchdruckerei Karl Huber, Freiburg im Breisgau, Rheinstr. 68

1934

Referent: Prof. Dr. W. Mahlberg.
Korreferent: Priv.-Doz. Dr. J. Back.

Tag der mündlichen Prüfung: 31. VII. 1934.

R. UNIV.
BIBLIOTHEEK
LEIDEN

Durch die Genehmigung einer Dissertation nimmt die Fakultät zu den darin ausgesprochenen Anschauungen keine Stellung.

I. Abschnitt.

Kurze Darstellung des rechtlichen und wirtschaftlichen Charakters der einzelnen Unternehmungsgemeinschaften.

In der Frühzeit des kapitalistischen Wirtschaftssystems herrschte das Prinzip der uneingeschränkten freien Konkurrenz in des Wortes wahrstem Sinne. Umfang und Richtung der Produktion wurde ausschließlich vom einzelnen Unternehmer bestimmt; eine teilweise volkswirtschaftliche Gesamtregelung fehlte. Neben Vorteilen, hauptsächlich für die Konsumenten, führte doch die Anwendung eines derartig rücksichtslosen Konkurrenskampfes sehr bald zu erheblichen Nachteilen für die Produzenten. Um sich im wirtschaftlichen Kampfe zu behaupten, ging man bis zu den sinnlosesten Preisunterbietungen, bis schließlich eine Überspannung der wirtschaftlichen Kraft den Zusammenbruch der einzelnen, weniger widerstandsfähigen Wirtschaftsorganismen herbeiführte. Diese Erkenntnis führte das Unternehmertum — gemeint sind hier auch die Starken, denn nach Ausscheidung der Schwächeren bekämpften sich die Leistungsfähigeren umso heftiger — dazu, die unangenemen Begleiterscheinungen eines sinnlos geführten Konkurrenzkampfes dadurch zu mildern, daß sich die Unternehmer der verschiedensten Geschäftszweige und Wirtschaftsgruppen zu Verbänden zwecks gemeinschaftlicher Regelung der Erzeugung und Preisbildung zusammenschlossen. Basierten anfangs derartige Zusammenschlüsse auf gegenseitigen, freiwilligen Abmachungen der Einzelnen, so erfolgte später die Konzentration auch in Form von kapitalmäßig bedingter einseitiger Beherrschung einer oder mehrerer Unternehmungen durch ein anderes. Dabei kann die Beherrschung soweit gehen, daß die wirtschaftliche Selbständigkeit des beherrschten Unternehmens völlig aufgehoben ist, wenn nicht vorgezogen wird, beide Unternehmungen überhaupt miteinander zu verschmelzen, sodaß auch das rechtliche Einzelleben der beherrschten Unternehmung aufhört zu bestehen.

Diese eben geschilderten Erscheinungen führten zu solchen Veränderungen unseres Wirtschaftssystems, daß man nach ihnen sogar eine neue Epoche der wirtschaftlichen Entwicklung begründete, der Sombart oftmals den Namen „Spätkapitalismus“ gab. Ihr wichtigstes Merkmal besteht in der starken Konzentrationstendenz

des Unternehmertums. Die gleichen Kräfte, die innerhalb der selbständigen Unternehmung bisher schon unausgesetzt zur Expansion drängten, und die uns schließlich den modernen Großbetrieb brachten, führten auch zur Bildung dieser neuesten Formen wirtschaftstechnischen Entwicklungsstrebens. Es ist das Problem der Kosten einer Produktion und sein Verhältnis zum Preisphänomen, das auch hier die letzten Ursachen der großen Konzentrationsbewegung, die im letzten Jahrzehnt stattfand, bildet.

Ich möchte im folgenden eine Darstellung über die im heutigen Wirtschaftsleben hauptsächlich vorkommenden Formen von Unternehmungsverbindungen geben. Dies allerdings nur soweit, wie es für den Gegenstand dieser Arbeit erforderlich ist. Ich muß mich bei diesem Versuch natürlich darauf beschränken, nur die grundsätzlichen Gesichtspunkte zu erwähnen, und ein Gesamtbild zu entwerfen, das keinerlei Anspruch auf Vollständigkeit erheben kann. Die hier zu behandelnden Formen weisen auch eine derartig vielseitige, rechtlich und wirtschaftlich höchst komplizierte Mannigfaltigkeit auf und eine eingehende Untersuchung würde über den Rahmen dieser Arbeit weit hinausgehen. Soweit einzelne Typen steuerrechtlich besonders interessieren, so werde ich ihnen schon in diesem Abschnitte eine umfassendere Behandlung widmen, vor allem aber werden sie in den späteren einschlägigen Abschnitten im Zusammenhang mit den steuerlichen und wirtschaftlichen Fragen einer ausführlichen Betrachtung unterzogen. Erwähnen werde ich auch nur solche Organisationsformen, die für den eigentlichen Gegenstand dieser Arbeit von Interesse sind. In der Darstellung selbst werde ich so vorgehen, daß zunächst der rechtliche Aufbau erörtert wird; im Anschluß daran erfolgt dann eine Betrachtung der wirtschaftlichen Bedeutung der besprochenen Organisationstypen.

Will man all die mannigfaltigen Unternehmungszusammenschlüsse, wie sie uns im heutigen Wirtschaftsleben begegnen, zum Gegenstand einer zusammenfassenden Darstellung machen, so könnte es sich dabei, wie Geiler[1]) meint, wohl mehr um den Versuch einer gedanklichen Ordnung handeln, als um die restlose Erfassung aller in Betracht kommenden Wirtschaftsgebilde. Geiler trennt sämtliche erwerbswirtschaftlichen Zusammenschlüsse in zwei große Gruppen, und zwar dient ihm dabei als Unterscheidungsmerkmal ein soziologisches Moment, nämlich das der Beherrschung und seine Ergänzung, die Subordination oder Abhängigkeit[1]). In diese Gruppe gehören alle

[1]) Geiler: „Erwerbswirtschaftliche Zusammenschlüsse und Umsatzsteuer" in St. u. W. 1925, Sp. 1201.

diejenigen Organisationsformen, die man ganz allgemein unter der Bezeichnung „Ober- und Untergesellschaft" kennt; das hervortretende ist eben das Beherrschungsmerkmal. Der Zusammenschluß ist hier ein beteiligungsmäßiger, zustandegekommen auf Grund der verschiedensten effektenkapitalistischen Verflechtungen. Die zweitgrößte Gruppe überschreibt Geiler [1]) mit dem Begriff der Koordination oder Gleichordnung in dem Sinne, daß alle Beteiligten eine gleichgeordnete Stellung innerhalb des Zusammenschlusses einnehmen, sodaß wenigstens keine Beherrschungsverhältnisse der einen Wirtschaft zur anderen bestehen. Weiter bezeichnet Geiler [1]) diese Kategorie als die Gruppe der „Schwestergesellschaften". Die Grundlage des Zusammenschlusses ist hier mehr ein vertragsmäßiger und auch freiwilliger, wobei natürlich gleich darauf hingewiesen werden soll, daß ein genaues Auseinanderhalten der beiden großen Gruppen nur grundsätzlich möglich ist, und daß im Wirtschaftsleben die fliessendsten Übergänge vorkommen, und Organisationsformen Merkmale der einen wie der anderen Hauptgruppe aufweisen. Die gleichen Einteilungsgrundsätze wie Geiler wendet übrigens auch Fischer [2]) an. Geiler sowohl wie Fischer rechnen nun zu den Beherrschungszusammenschlüssen jenes wirtschaftliche Organisationsgebilde, das am meisten bekannt ist unter dem Namen: Mutter- und Tochtergesellschaft. Hierher zu rechnen sind die äußerst vielgestaltigen sog. konzernmäßigen Zusammenschlüsse, deren Grenze von den einfachsten wirtschaftlichen Einflußnahmen eines Unternehmens auf ein oder mehrere andere auf Grund kapitalmäßiger Beteiligung (die übrigens nicht die einzige Beherrschungsmöglichkeit darstellt) bis zur völligen Beherrschung einer anderen Gesellschaft reicht. Engste Form der Verbindung ist dann das völlige Verschmelzen zweier oder mehrerer bisher rechtlich selbständig gewesener Unternehmungen zu einer einzigen (Fusion).

Zu den Unternehmungszusammenschlüssen der zweiten großen Gruppe, deren hauptsächlichtes Merkmal die freiwillige Übereinkunft darstellt, sind dann die Interessengemeinschaften und die Kartelle im besonderen zu zählen. Außer der oben angeführten, hauptsächlich auf Geiler zurückgeführten Zweiteilung, bedient sich derselbe Autor noch eines anderen Einteilungsprinzipes. Er trennt das große Gebiet der Zusammenschlüsse von Erwerbswirtschaften in drei Kategorien [3]). Die erste Gruppe

[1]) Geiler: a. a. O. Sept. 1204,

[2]) Fischer: „Probleme der Besteuerung von Syndikaten" in Vierteljahrsschrift f. Steuer- und Finanzrecht 1931, S. 461.

[3]) Geiler: „Gesellschaftliche Organisationsformen des neueren Wirtschaftsrechts" 1922. Bensheimer Mannheim S. 12.

bezeichneter als Unternehmungsgemeinschaften. Darunter sind selbständige Erwerbswirtschaften zu verstehen mit eigenem Kapitalrisiko (sämtliche Gesellschaften des Handelsrechts sowie die Gesellschaft des bürgerlichen Rechts). Warum Geiler diese Gruppe schon unter die eigentlichen Organisationsformen einreiht, ist nicht klar zu erkennen, da es sich doch keineswegs um Verbindungen schon bestehender Unternehmungen handelt, sondern um Betriebswirtschaften im eigentlichen Sinne. Diese Tatsache hat Geiler noch besonders hervorgehoben, wenn er das Assoziationstreben der Wirtschaft, das nach zwei Richtungen verläuft, seiner ganzen Einteilung voranstellt, nach der Seite der Errichtung einer neuen selbständigen Wirtschaft, eben in Form irgendeiner Gesellschaft, die aber kein Zusammenschluß von bestehenden Unternehmen darstellt, und nach der Seite des Zusammenschlusses selbständiger Unternehmungen zu den verschiedensten Organisationsformen. Erst im letzteren Falle handelt es sich um wirkliche Unternehmungskonzentrationen, die ihrem formellen Wesen nach den ersteren fremd sind.

Wenn auch Parallelen mit den zusammengesetzten Unternehmungen vorhanden sind, so eine Kapitalkonzentration in höherem Grade und eine noch größere Risikoverteilung, so handelt es sich im ersten Falle doch um Betriebswirtschaften mit völlig unbehindertem Eigenleben und im zweiten Falle von Zusammenschlüssen eben derselben. Geiler weist auch m. E. darauf hin, wenn er davon spricht, daß die eigentlichen Konzentrationen mit den Zusammenschlüssen beginnen [1]). Von Organisationen kann daher bei den einfachen Gesellschaften auch nicht gesprochen werden, ich würde hier eher die Bezeichnung Organismus anwenden, denn es handelt sich ja bei einer Betriebswirtschaft, was mit Unternehmung gleichbedeutend ist, um ein eigenartigeres Gebilde, als daß man darin nur die Zusammenfassung irgendwelcher sachlicher und menschlicher Kräfte zu bestimmten Zwecken erblicken könnte, was im großen ganzen eher das Charakteristikum einer Organisation ist, die sich eben dadurch auch vom Organismus unterscheidet. Diese Ausführungen sollen natürlich nicht etwa eine kleinliche Kritik an dem Standpunkte Geiler's darstellen, sondern ich wollte damit nur zum Ausdruck bringen, daß ich formal zwischen Unternehmungen und Unternehmungsgemeinschaften streng unterscheide, obwohl betriebswirtschaftlich der gleiche Tatbestand vorliegt und daher die Gruppe, die von Geiler als Unternehmungsgemeinschaften bezeichnet wird, einfach als Gruppe die selbständige, nach keiner Richtung hin verflochtene

[1]) Geiler: „Gesellschaftliche Organisationsformen des neueren Wirtschaftsrechts" 1922. S. 17.

Unternehmung enthält, ansehen würde. Jedenfalls trifft das auf die sog. Gesellschaften des Handelsrechts und auch des bürgerlichen Rechts, sofern sie in einfacher Form bestehen in vollem Maße zu. Ich sehe in diesen Gebilden keinerlei Unternehmungsgemeinschaften, wie die entsprechende Bezeichnung bei Geiler dafür lautet.

Die nächste größere Gruppe nennt der oben bezeichnete Verfasser sog. Verflechtungsgemeinschaften[1]). Es handelt sich hier um Interessengemeinschaften, Beteiligungsverhältnisse usw., also um all diejenigen Formen, die in der vorherigen Einteilung den Namen Beherrschungsverhältnisse erhielten. Ich würde allerdings hier die reine Interessengemeinschaft, bei der keine vermögensmäßigen Bindungen vorhanden sind, nicht in diese Gruppe aufnehmen, sondern sie erst der folgenden und somit der dritten Kategorie zuteilen.

Die dritte große Gruppe endlich sind die nach Geiler benannten Förderungsgemeinschaften[2]). Zu ihnen gehören vor allem die Genossenschaften und die Kartelle. Nach dieser allgemeinen Übersicht gehe ich nun zu einer kurzen Beschreibung der einzelnen Organisationsformen über, natürlich nur soweit, als sie für den Hauptgegenstand dieser Arbeit von Interesse sind. Ich werde bei den sog. Beherrschungszusammenschlüssen beginnen, deren wichtigster Typ die Mutter- und Tochterunternehmung ist.

Man spricht von Mutter- und Tochterunternehmung dann, wenn zwei oder mehrere Unternehmungen von einer dritten (Mutterunternehmung) derart beherrscht werden, daß von einer objektivwirtschaftlichen Selbständigkeit der beherrschten Unternehmung (Tochterunternehmung) nicht mehr gesprochen werden kann. Die Beherrschung findet ihren Ausdruck in der Verpflichtung der Tochterunternehmung nur nach Weisung der Mutterunternehmung zu handeln. Da sich derartige Beherrschungsverhältnisse fast ausnahmslos im Bereich der Gesellschaften und hier wiederum der Kapitalgesellschaften befinden, spricht man auch allgemein von Mutter- und Tochtergesellschaften, wobei natürlich Unternehmungen in der rechtlichen Form des Einzelgeschäftes an diesen Verhältnissen auch beteiligt sein können. Die Entstehungsgründe für ein derartiges Gesellschaftsverhältnis sind verschiedener Art. Tochtergesellschaften (oft auch als Untergesellschaften bezeichnet) können dadurch entstehen, daß eine schon

[1]) Geiler: „Gesellschaftliche Organisationsformen des neuen Wirtschaftsrechts 1922, S. 19/26.

[2]) Geiler: „Gesellschaftliche Organisationsformen des neuen Wirtschaftsrechts, S. 19/26.

bestehende Gesellschaft ein neues Teilunternehmen gründet, oder aber eine schon bestehende Filiale mit eigener Rechtspersönlichkeit ausgestattet wird. Wirtschaftlich sind beide von der einen Muttergesellschaft (Obergesellschaft) abhängig, rechtlich sind beide selbständig. Eine Obergesellschaft kann auch gleichzeitig mehrere andere Gesellschaften beherrschen, wenn sie an ihnen in dem notwendigen Maße beteiligt ist. Um die Anteilsrechte mehrerer Gesellschaften in sich aufzunehmen, werden oftmals eigens für diesen Zweck Obergesellschaften gegründet (Kontrollgesellschaften, Holding-Compagnies)[1]). Immer aber ist die kennzeichnende Tatsache bei dem Mutter- und Tochtergesellschaftsverhältnis das Vorliegen wirtschaftlicher Abhängigkeit bei rechtlicher Selbständigkeit. Was Strutz als Schachtelgesellschaften bezeichnet, soll ebenfalls dem obengenannten entsprechen[2]).

Eine entscheidende Frage ist die, wann führt eine wirtschaftliche Abhängigkeit einer Gesellschaft zu einer Beherrschung derselben, oder wie weit muß der Verlust der Selbständigkeit reichen, um von einer Mutter- und Tochtergesellschaft sprechen zu können. Eine einheitliche Antwort auf diese Frage gibt es nicht. Die Umstände, die eine wirtschaftliche Abhängigkeit und somit auch ein Beherrschungsverhältnis bedingen können sind nicht einheitlicher Art. Im allgemeinen nimmt man an, daß bei einer Majoritätsbeteiligung ein derartiges Verhältnis besteht[3]).

Doch kann man von einem beherrschenden Einfluß einer Gesellschaft auf andere auch dann schon sprechen, wenn beispielsweise die Beteiligung nur 40% beträgt, die gesammten 100% in der Generalversammlung aber nie vertreten sind, wie das teilweise bei Beteiligungen von Banken an Industrieunternehmungen vorkommt[4]). Im Falle einer Minoritätsbeteiligung kann die noch fehlende Beteiligungsmacht durch besondere Vereinbarungen und Bindungen vertraglicher Art, die zwischen Ober- und Untergesellschaft bestehen ersetzt werden. Es sind dies Rechte bei Bestellung von Verwaltung- und Aufsichtsorganen, Pacht- und Überlassungsverträge sowie Betriebsgemeinschaftsverträge. Man nennt diesen Zustand ein kombiniertes Beteiligungsverhältnis[4]). Allerdings muß sich auch hier die

---

1) Geiler: „Erwerbswirtschaftliche Zusammenschlüsse und Umsatzsteuer" in StuW. 1925 Sp. 1205/1206.

2) Strutz: „Komm. zum KSTG. 1917" Verlag: Liebmann, Berlin.

3) Hausmann: „Die Tochtergesellschaft" 1923 Verlag: Liebmann, Berlin, S. 23/24.

4) Hausmann: „Die Tochtergesellschaft" S. 23/24.

Beteiligung auf mindestens 30-40% des Gesamtkapitals erstrecken. Bei Vorliegen eines Kreditverhältnisses mit Kontrollbefugnissen hinsichtlich Verwaltung und Geschäftsführung spricht man nicht von einem Beherrschungsverhältnis, weil hier die Beherrschungsabsicht fehlt. Bezüglich des rechtlichen Verkehrs zwischen Mutter- und Tochtergesellschaft ist noch zu erwähnen, daß trotz wirtschaftlicher Abhängigkeit zwischen beiden vollgültige Vertragsabmachungen zustande kommen können, wenigstens gilt dies für den Normalfall [1]). Auf die in der Theorie entwickelte rechtliche Konstruktion zur Erklärung des Mutter- und Tochtergesellschaftsverhältnisses komme ich in anderem Zusammenhang zu sprechen (vergl. auch Abschnitt: II).

Wir kommen nun zur Betrachtung der Gruppe der sog. Koordinationszusammenschlüsse, die auf der Basis vertraglicher Vereinbarungen zustande kommen, die gleichberechtigte Unternehmungen unter sich treffen. Hier wäre an erster Stelle die Interessengemeinschaft zu nennen, obwohl dieser Name eine ziemlich farblose Bezeichnung darstellt. Unter Interessengemeinschaften können jedwegliche Zusammenschlüsse von selbständig bleibenden Unternehmungen zur Erreichung eines gemeinschaftlichen Zwecks verstanden werden. Die einfachsten und losesten Formen bestehen in allgemeinen oder teilweisen Preis- oder Lieferungskonventionen. Der Grad des Zusammenschlusses verstärkt sich, wenn gegenseitiger Austausch von Aktien stattfindet; doch bleibt nach außen die Selbständigkeit gewahrt. Nach Geiler besteht das wesentliche bei einer Interessengemeinschaft in der Gewinngemeinschaft [2]). Man findet dafür häufig die Bezeichnung Pool. Rechtlich stellt die Interessengemeinschaft eine Gesellschaft des bürgerlichen Rechtes dar. Als Grundlage dient ein Vertrag. In der Regel besitzt die Gemeinschaft keine eigene Geschäftsführung, sondern diese wird selbständig von jedem Mitgliede ausgeübt, wie überhaupt die beteiligten Unternehmungen selbständig bleiben und nur zur Einhaltung der Vertragsbestimmungen verpflichtet sind [2]). Wichtigster Punkt bildet der Gewinnverteilungsschlüssel, der bei der Interessengemeinschaft die Rolle spielt, wie die Beteiligungsziffer bei den Kartellen [3]). Als Grundlage der Gewinnbeteiligung dienen vor allem: Das Eigenkapital der beteiligten Gesellschaften, etwaige Durchschnitts- oder Normalerträgnisse, Höhe des Umsatzes

1) Hausmann: „Die Tochtergesellschaft" S. 35.

2) Geiler: „Gesellschaftliche Organisationsformen des neuen Wirtschaftsrechts, a. a. O., S. 19, vergl. auch Liefmann: Beteiligungs- und Finanzierungsgesellschaften", Jena 1921 S. 267.

3) wie oben Nr. 2: S. 74

usw.[1]). Um eine gerechte Gewinnverteilung zu ermöglichen, ist unbedingt erforderlich, daß das Buchhaltungs- und Bilanzwesen der an der Interessengemeinschaft teilnehmenden Unternehmungen, hinsichtlich der Organisation der Buchhaltung und der Bilanzierungsgrundsätze einheitlich und übereinstimmend aufgebaut wird. Es kann weiter bei der Interessengemeinschaft auch eine Betriebsgemeinschaft unter einheitlicher Verwaltung vorhanden sein; desgleichen ein gegenseitiger Aktienaustausch stattgefunden haben. Im letzten Falle ist die Grenze der einfachen Interessengemeinschaft allerdings schon überschritten und das Gebiet der Beteiligung betreten[1]).

Als nächste große Untergruppe von Unternehmungszusammenschlüssen auf koordinierter Grundlage wären die Kartelle in den verschiedensten Formen zu nennen, wobei ich gleich eine Abgrenzung des Betrachtungsgegenstandes dergestalt vornehmen will, daß ich hier nur von einer bestimmten Art der Kartelle spreche, nämlich denjenigen, deren Absatz in irgend einer Weise zentralisiert ist, also von den sogenannten Syndikaten. Die übrigen Kartellgebilde haben solche Ähnlichkeiten mit den gewöhnlichen Interessengemeinschaften, sodaß ich glaube, für sie mich mit diesem Hinweis begnügen zu können, wobei ich allerdings noch betonen möchte, daß ich mich dabei nicht an die enge Auslegung des Begriffs der Interessengemeinschaft bei Geiler halten möchte.

Der wirtschaftliche Zweck des Kartells verwirklicht sich am stärksten bei der Form, die durch eine zentrale Vornahme des Verkaufs charakteristisch ist, da nur hier die sichersten Kontrollmöglichkeiten hinsichtlich der Kartellverabredungen bestehen. Solche Kartelle mit zentraler Verkaufsstelle, kurz Syndikate genannt, stellen ihrem Wesen nach nicht nur Absatzkartelle dar, sondern ihre Tätigkeit erstreckt sich auch indirekt auf Kontingentierung der Produktion und somit kann man sie auch zu den Produktionskartellen rechnen. Was ist nun unter Kartellen zu verstehen?

Die Formulierung des Kartellbegriffs in der Literatur ist nicht eindeutig. Sie hängt ab von der Betrachtungsweise des Autors und wird von ihr mitbestimmt. Ich möchte im folgenden einige Kartelldefinitionen anführen. Geht man von den wirtschaftlichen Tatbeständen aus, an die man ja bei den Kartellen am ersten denkt, so ist hier in der ganzen wirtschaftswissenschaftlichen Literatur eine Begriffsbildung grundlegend geworden, nämlich die von Liefmann:

[1]) Geiler: „Gesellschaftliche Organisationsformen des neueren Wirtschaftsrechts" a. a. O. S 74.

> Unter Kartellen verstehen wir freie Vereinbarungen, oder Verbände zwischen selbständig bleibenden Unternehmen derselben Art zum Zwecke monopolistischer Beherrschung des Marktes [1]).

Dem Sinne nach ähnlich lautet die Begriffsbildung bei Passow [2]). Nicklisch formuliert folgendermaßen:

> Ein Kartell entsteht, wenn sich privatwirtschaftliche Unternehmungen zur gemeinsamen Wahrung gewerblicher Interessen zusammenschließen, ohne daß ihr Fortbestehen als selbständige Einheit dadurch aufhört [3]).

Was die Umschreibungen des Kartellbegriffes bei den juristischen Schriftstellern anbelangt, so hielten sie sich lange Zeit in Ermangelung bestimmter gesetzlicher Begriffe, bei ihren Definitionen auch sehr stark an die wirtschaftlichen Merkmale; so Wenzel [4]) und Wundstein [5]). Flachsein gibt überhaupt keine Definition.

Die Kartelle werden wie schon oben bemerkt, in zwei große Gruppen eingeteilt, in solche ohne und mit Zentralisation des Absatzes. Liefmann spricht von Kartellen niederer und höherer Ordnung. Zu den ersten zählt er: Gebiets-, Preis- und Produktionskartelle in einfacher Form, während Kartelle höherer Ordnung eine gemeinsame Verkaufsstelle besitzen. Dabei ist zu berücksichtigen, daß die einzelnen Kartellformen häufig eine Kombination von Funktionen niedriger und höherer Ordnung darstellen, so z. B. wenn das Syndikat neben Regelung des Verkaufs (Absatz) auch eine Regelung der Produktion, des Preises und anderen Faktoren mehr vornimmt. In der juristischen Literatur ist Flechtheim [6]) mit seiner Einteilung grundlegend geworden. Es scheidet

A „Kontingentierungskartelle
1. Kartelle mit Zentralisation des Absatzes
   a) mit selbständiger Handelsgesellschaft für den Verkauf
   b) mit nicht selbständiger Handelsgesellschaft für den Verkauf
   c) das Kartell ist die Handelsgesellschaft selbst

---

1) Liefmann: „Kartelle und Trust" 7. Aufl. 1927, Verlag: Heinrich Moritz, Stuttgart S. 5.

2) Passow: „Kartelle" 1930, Verlag: Gustav Fischer, Jena S. 2.

3) Nicklisch: „Der Kartellbetrieb" 1909, Verlag: Poeschel, Stuttgart S. 1

4) Schriften des Vereins für Sozialpolitik Bd. 61 S. 24, abgedruckt bei Passow: wie oben S. 4

5) „Recht der Kartelle" Berlin 1904 S. 2.

6) Flechtheim: „Die rechtliche Organisation der Kartelle" 2. Auflage 1923, Verlag: Bensheim Mannheim.

2. Kartelle ohne Zentralisation des Absatzes (reine Kontingentierungskartelle).

B Kartelle ohne Kontingentierung".

Auf Grund der Flechtheim'schen Einteilung komme ich nun zu einer kurzen Betrachtung der rechtlichen Struktur der einzelnen Kartellformen, jedoch werde ich nur diejenigen erwähnen, die im Rahmen dieser Arbeit von Interesse sind.

Allgemein rechtliche Formen für die Kartellorganisationen gibt es nicht, sondern die Rechtspraxis war gezwungen, allgemeine Grundsätze des Privatrechtes auf die Kartellgebilde passend anzuwenden. Das gilt besonders von der Verwendung der A.-G. und G. m. b. H. als Verkaufsstelle, so auch Flechtheim in seinem schon zitierten grundlegenden Werke[1]).

Kartelle mit zentralisiertem Absatz (Syndikate).

1. Die Verkaufsstelle als selbständige Handelsgesellschaft.

Die Syndikate gehören zu den höchsten Formen der Kartelle. Rechtlich liegt folgende Organisation vor. Es bestehen zwei Gesellschaften. Erstens bildet die Gesamtheit der Gesellschafter eine Gesellschaft des bürgerlichen Rechtes, auch wenn diese Bezeichnung im Kartellvertrag nicht enthalten ist. Die Gründung der Gesellschaft kann formlos erfolgen. Daneben besteht eine rechtliche selbständige Verkaufsgesellschaft (meistens A.-G. und G. m. b. H.), die die Geschäfte für die Gesellchaft des bürgerlichen Rechtes besorgt. Auf Grund des Kartellsvertrages sind die syndizierten Unternehmungen verpflichtet, ihre Waren der Gesellschaft des bürgerlichen Rechts bezw. deren Verkaufsgesellschaft zu überlassen. Von dieser Lieferpflicht sind ausgenommen der sogenannte „Werksverbrauch und Eigenverbrauch" wobei auch derjenige Verbrauch mit eingerechnet wird und als Eigenverbrauch gilt, der auf Unternehmungen entfällt, die vom syndiziertem Werk kapitalmäßig beherrscht werden. Gesellschaftsorgan der Gesellschaft des bürgerlichen Rechts ist die Gesellschaftsversammlung und ein Ausschuß. Diese Organe setzen die für den Absatz geltenden Richtlinien fest und überwachen die Verkaufsstelle[2]). An der Verkaufsstelle, die in die Form einer A.-G. oder G. m. b. H. gekleidet ist, sind die einzelnen Werte im Verhältnis ihrer Kontingente (Quoten) beteiligt.

---

[1]) Flechtheim: „Die rechtliche Organisation der Kartelle"

[2]) Fischer: „Problem der Besteuerung von Syndikaten" im Vierteljahrsgeschäft für Steuer- und Finanzrecht 1931. S 462/63.

Über die steuerrechtliche Bedeutung des Verhältnisses der Kartellgesellschaft bezw. Verkaufsstelle zu den Mitgliedswerken, soll an anderer Stelle ausführlich gesprochen werden. Nur soviel sei hier schon erwähnt, daß ob nun die Verkaufsstelle die Produkte der Mitglieder in eigenem Namen oder für Rechnung derselben absetzt oder aber nur für diese den Verkauf vermittelt (sogenannte Vermittlungssyndikate immer ein einheitliches Gesellschaftsverhältnis besteht und nicht etwa ein Kommissions- oder Agentenverhältnis[1]). Andere Auffassung bei Fischer[2]), der auf die Rechtsprechung des Reichsfinanzhofes in einem die Umsatzsteuer der Syndikatsbeiträge des Rheinisch-Westfälischen Steinkohlensyndikats betreffenden Urteils (Bd. 26 S. 275) verweist. Ähnlich auch Flechtheim, der noch einige Urteile des R. G. anführt, das diesem Standpunkt ebenfalls zugeneigt ist[3]).

Für die gelieferten Produkte erhalten die Mitglieder einen vorläufigen Preis, einen sogenannten Verrechnungspreis, der gewöhnlich niedriger ist, als der vom Syndikat bei endgültigem Verkauf erzielten. Für die der Verkaufsstelle entstehenden Unkosten, behält diese von dem Verkaufserlös einen Teil zurück, oder aber sie werden in Form einer Umlage auf die einzelnen Werke verteilt. Der dann noch verbleibende Überschuß wird am Ende des Jahres verteilt. Die Verkaufsstelle kann aber auch Teile der Erlöse zurückbehalten und davon für ihre Zwecke Vermögensanschaffungen vornehmen. Nach dem Syndikatsvertrag ist in der Regel der Verkaufsstelle untersagt einen eigenen Gewinn zu erzielen. In ihrer wirtschaftlichen Tätigkeit hat sie die Weisungen der übergeordneten Gesellschaft der Mitglieder (Gesellschaft des bürgerlichen Rechts) bezw. dessen Ausschuß Folge zu leisten. Das ganze Rechtsgebilde wird als Doppelgesellschaft bezeichnet.

2. Zentralisierter Absatz ohne selbständige Verkaufsgesellschaft.

Es handelt sich hier um eine Verkaufsgesellschaft ohne eigene Rechtspersönlichkeit. Ihre rechtliche Organisation besteht darin, daß sie innerhalb der Gesellschaft des bürgerlichen Rechts errichtet wird. Der Geschäftsführer der Verkaufsstelle ist dann ein Beamter des Verbandes, der als Bevollmächtigter die Verkäufe

1) Haußmann: St. u. hin St. 1933 S. 489, auch Geiler: „Gesellschaftsrechtliche Organisationsformen a. a. O. S 30.

2) Fischer: „Problem der Besteuerung von Syndikaten" im Vierteljahrsgeschäft für Steuer- und Finanzrecht 1931. S 462/63.

3) Flechtheim: „Die rechtliche Organisation der Kartelle" a. a. O. S. 29/37 S. 40.

tätigt. Rechtlich besteht das Ganze aus einer Gesellschaft des bürgerlichen Rechts mit angestelltem Geschäftsführer[1]). Die Verkaufstätigkeit kann aber auch von einem Kartellmitglied durchgeführt werden. Auch eine außerhalb des Kartellverbandes stehende Person kann mit dem Verkauf beauftragt werden.

3. Das Kartell ist die Handelsgesellschaft selbst.

Eine weitere Form der kartellierten Verkaufstätigkeit besteht darin, daß das ganze Kartell zu einer einheitlichen Handelsgesellschaft zusammen gefaßt ist. Im Gegensatz zum sogen. Doppelgesellschaftssyndikat bezeichnet man diese Form als Einheitsgesellschaft oder Nebenleistungssyndikat[2]). Meistens wird hier die Form der G. m. b. H. oder A.-G. gewählt. Während sonst bei diesen beiden Gesellschaftsformen, wenn sie im Wirtschaftsleben in ihrer üblichen Bedeutung auftreten, die Hauptverpflichtung der Gesellschafter in der Leistung ihrer Kapitaleinlage besteht, so tritt dies im Falle der Syndikatsgesellschaft m. b. H. oder A.-G. hinter den eigentlichen Syndikatsverpflichtungen zurück. Rechtlich stellen dieselben eine Nebenleistung im Sinne des § 212 HGB. bezw. des § 3 Abs. II des GmbHG. Wirtschaftlich sind sie die wichtigeren. Sie bilden ein Hauptteil des eigentlichen Gesellschaftsverhältnisses und sind mit der Handelsgesellschaft unzertrennlich verbunden. Alles Wesentliche über das Verhältnis der Gesellschaft zu den syndizierten Werken regelt meistens der Gesellschaftsvertrag[3]). Wir finden die eben besprochene Form des kartellierten und zentralisierten Absatzes verhältnismäßig selten. Der Braunkohlen-Brikett-Verein G. m. b. H. Köln ist z. B. in dieser Form aufgebaut.

Nachdem wir die einzelnen uns hier interessierenden Unternehmungsorganisationen in ihrem rechtlichen Aufbau betrachtet haben — wenn auch nur skizzenhaft — so soll jetzt im Anschluß an diese Untersuchung eine kurze Schilderung der wirtschaftlichen Bedeutung derselben folgen. Allen Organisationsformen gemeinsam ist das große wirtschaftliche Streben nach Steigerung des Gewinnes. Hauptsächlichstes Mittel, dies zu erreichen, ist möglichste Ausschaltung der Konkurrenz, um große Teile des Absatzmarktes beherrschen zu können. Es hieße aber die Wahrheit vergewaltigen, wollte man die ausschließliche Zweckbestimmung der Unternehmungszusammenschlüsse in dieser

1) Geiler: a. a. O. S. 30.
2) Fischer: a. a. O. S. 462
3) Geiler: a. a. O. S. 31.

monopolistischen Beherrschung der Märkte, womöglich mit willkürlichen Preisdiktierungen erblicken. Sie haben im Gegenteil oftmals eine große volkswirtschaftliche Aufgabe zu erfüllen. Wenn auch das Streben nach Gewinn allen gemeinsam ist, so besteht ein Unterschied in den Mitteln und Methoden, dieses privat- und volkswirtschaftlich sonst durchaus berechtigten Ziel, d. h. wenn es gesamtwirtschaftlichen Nutzen stiftet, zu erreichen. Wird z. B. eine Unternehmungsgemeinschaft gebildet mit dem Zwecke, durch Ausschaltung teuer arbeitender Werke eine rationellere Kostengestaltung zu erreichen, so kann durch bessere, größere Ausnutzung des verbliebenen Betriebskapitals eine größere optimale Leistung erzielt werden, die es gestattet, entweder die Preise zu senken, oder aber bei gleichen Preisen höhere Gewinne zu erzielen, ein Umstand, der privatwirtschaftlich zu begrüßen ist und dessen volkswirtschaftliche Wirkungen von Vorteil sind. Ein weiterer Vorteil der Unternehmungskonzentrationen besteht darin, daß sie eine planvolle Regelung der Produktion ermöglichen und so dazu beitragen, Schwankungen des Wirtschaftslebens, zu denen die Krisen gehören, herabzumindern. Weitere günstige Wirkungen können in der Herabminderung des Preisrisikos, in der Möglichkeit der besseren Marktübersicht und der größeren Anpassungsfähigkeit der Produktion an den Absatz bestehen.

Grundsätzlich ist noch festzustellen, daß die Wirkungen, die von Unternehmungszusammenschlüssen auf das Wirtschaftsleben ausgehen, auch durch die angewandten Organisationsformen selbst bedingt sind. So besteht zwischen den Zielen der Interessengemeinschaften und denen der Kartelle ein Unterschied darin, daß die Interessengemeinschaften in erster Linie einen möglichst hohen Gemeinschaftsgewinn zu erzielen streben, weshalb sie auch ihre Aufmerksamkeit und weitgehende Förderung den Unternehmungen ihres Verbandes zuwenden, die am rationellsten arbeiten und somit am meisten zu der Erzielung des Gemeinschaftsgewinnes beitragen, während beim Kartell häufig der Zweck der Gründung der ist, gewisse Sonderinteressen zu garantieren, und zwar in der Weise, daß allen Betrieben, auch den im gewöhnlichen Konkurrenzkampf nicht mehr lebensfähigen, ein bestimmter Mindestabsatz garantiert wird. Die Kartelle garantieren also, wie das bei Züge[1]) so treffend gekennzeichnet ist, ein Minimum an Sonderinteresse, während

[1]) Züge: „Gewinnquotenbemessung und Gemeinschaftsgewinn bei Interessengemeinschaften". 1925 in „Betriebs- und finanzwirtschaftliche Forschungen". Hsg. von Prof. Dr. Schmidt, Frankfurt a. M. II Serie, Heft 19, S. 24

die Interessengemeinschaften nach einem Maximum an Gemeinschaftsinteresse streben. Der Grundgedanke der Kartelle bezeichnet Züge daher als individualistisch, den der Interessengemeinschaften als kollektialistisch.

II. Abschnitt.

Das steuerrechtliche Problem bei Unternehmungszusammenschlüssen.

1. Der § 4 AO. (n. F. § 9) als Auslegungsnorm des deutschen Steuerrechts und seine Bedeutung für die Zusammenschlußformen des Unternehmertums.

Wir haben zu Beginn des vorangegangenen Abschnittes die Tatsache festgestellt, daß ein markannter Zug unseres heutigen Wirtschaftssystems die sog. Konzentrationstendenz im Leben der Unternehmungen darstellt ja, daß diese Erscheinung es rechtfertigt, sogar von einer eigenen Wirtschaftsepoche zu sprechen. Sombart gibt ihr bekanntlich den Namen „Spätkapitalismus".

Es liegt nahe, daß bei den nun einmal bestehenden engen Wechselbeziehungen zwischen Wirtschaft und Steuer, die in den letzten Jahrzehnten sich herausgebildeten Organisationsformen des Unternehmertums auch in steuerrechtlicher Hinsicht von weittragender Bedeutung geworden sind. Diese Bedeutung erhöht sich noch, wenn man in Betracht zieht, daß die rechtliche und speziell die steuerliche Gesetzgebung — von einzelnen Ausnahmen abgesehen — sich der Unternehmungsverbindungen in der ganzen Zeit ihres Entstehens und ihrer Ausbreitung nur wenig angenommen hatte. Was die eben erwähnten Ausnahmen an steuergesetzlichen Regelungen betrifft, so verläuft die darauf entfallende spärliche Gesetzgebung in zwei, durchaus gegensätzlichen Richtungen. Die in der ersten Nachkriegszeit entstandenen Steuergesetze betreffend Unternehmungszusammenschlüsse waren diesen Organisationsgebilden keineswegs zugeneigt. Durch eine Fusionssteuer

wollte man die Vermögenszusammenfassungen zu erwerbswirtschaftlichen Zwecken erschweren, was zur Folge hatte, daß sich der Konzentrationsprozeß in dieser Zeit mehr in Richtung der Interessengemeinschaft statt des Konzerns entwickelte. Mit dem Gesetz über Steuermilderung zur Erleichterung der Wirtschaftslage vom 31. Dezember 1926 wurden diese, die wirtschaftliche Entwicklung hemmenden Unzuträglichkeiten stark gemildert. Weitere Erleichterungen in steuerlicher Hinsicht bei Konzentrationsvorgängen wurden durch die sogenannten Schachtelprivilegien geschaffen, die in die verschiedenen neu geschaffenen Steuergesetze (Vermögens- und Körperschaftssteuergesetze) aufgenommen wurden. Auf ihre nähere Bedeutung wird bei der Besprechung der dazu gehörigen Anwendungsgebiete zurückzukommen sein.

Was aber der Gesetzgeber an positiv-rechtlichen Normen zur Regelung der steuerlichen Verhältnisse in dem Bereich der Unternehmungszusammenschlüsse vermissen ließ, tat in so größerem Maße die Praxis der Rechtsprechung, dank der Grundeinstellung des Steuerrechts, dessen Elastizität eine weit größere Anpassung des Gesetzes an konkrete Erscheinung des Lebens zuläßt, als das beispielsweise beim Zivilrecht der Fall ist. Es erscheint zum richtigen Verständnis der weiteren Darlegung unerläßlich, diese charakteristische Grundzüge unseres Steuerrechts kennen zu lernen und deren Auswirkungen besonders auf das Gebiet der wirtschaftlichen Konzentrationsformen zu untersuchen.

Das Steuerrecht hatte früher noch nicht diesen selbständigen Charakter, wie das heute der Fall ist. Es galt immer als ein gewisses Sondergebiet des übrigen Verwaltungsrechtes. Die Betrachtungsweise und die Begriffsbildung wurden dem Privatrecht entlehnt. Hensel[1]) spricht vom früheren Steuerrecht als einem „dem Privatrecht gewissermaßen aufgepfropften Sondergebiet" des Verwaltungsrechts. Die wenigen Jahre nach dem Kriege aber haben hier grundlegenden Wandel geschaffen. Das Steuerrecht entwickelte sich zu einer selbständigen, vom Privatrecht durchaus unabhängigen Rechtsdisziplin. Die Behauptung von der Selbständigkeit des Steuerrechts gründet sich nicht nur auf die Tatsache, daß wir dort eigene Begriffsbildungen und Terminologien sowohl im Gesetz als auch in der Rechtsprechung finden, sondern vor allem auch auf den Umstand, daß die Unabhängigkeit des Steuerrechts vom Privatrecht vom höchsten Steuergericht ausdrücklich erklärt wurde (RFH. U. v. 19. 11. 1929 I Aa 836/282

[1]) Hensel: „Zur Dogmatik des Begriffs" „Steuerumgehung", in Bonner Festgabe für Zittelmann 1923 S. 242.

St. u. W. 1930 Nr. 6). Die Selbständigkeit des Steuerrechts findet in verschiedener Weise ihren Ausdruck.

Zunächst bedient sich das Steuerrecht bei Formulierung des objektiven Tatbestandes solcher Begriffe, die nicht etwa an privatrechtliche Tatsachen (wie Kauf, Veräusserung, Eigentum) anknüpfen, sondern es fußt in der Regel auf sog. „wirtschaftlichen Begriffen" wie (Einkommen, Vermögen, Vermögensvermehrung, Umsatz, Verbrauch) so Becker in seinem Kommentar zur Reichsabgabenordnung in der 5. Auflage Anmerkung 6 zu § 4. Nur beim Fehlen festumrissener steuerrechtlicher Begriffe muß als einzig möglicher Ausweg zur Umschreibung noch nicht eingebürgerter steuerrechtlicher Wirtschaftsbegriffe an privatrechtliche Tatbestände angeknüpft werden[1]). Die Distanz zum Privatrecht wird aber dadurch noch erweitert, daß das Steuerrecht bei Aufstellung von steuerrechtlichen Begriffen wie z. B. die Rechtsfähigkeit, sich in direkten Gegensatz zum Privatrecht stellt, indem es eine eigene sogen. steuerliche Rechtsfähigkeit aufstellt. Gerade hier tritt in besonderer Deutlichkeit der selbständige Zug, der durch das ganze Steuerrecht geht zu Tage. Allerdings ist die Bestimmung der steuerlichen Rechtsfähigkeit für die einzelnen steuerlichen Gebiete verschieden. Anerkannten Rechtes ist es z. B., daß eine Gesellschaft des bürgerlichen Rechts die privatrechtlich nicht Rechtsperson ist, steuerrechtlich als selbständig erklärt werden kann und somit steuerrechtliche Rechtsfähigkeit besitzt und als Steuersubjekt behandelt wird. Als Beispiel sei hier angeführt, daß unselbständige Stiftungen, Zweckvermögen, größere Betriebe usw. die privatrechtlich keine juristische Personen darstellen, im Steuerrecht aber eine analoge Stellung einnehmen[2]). Wie schon oben betont, ist die Anerkennung der steuerlichen Selbständigkeit in den Fällen, wo keine privatrechtliche Rechtsfähigkeit vorhanden ist, für die einzelnen Steuergebiete verschieden. So kann, wie Becker[2]) ausführt, eine offene Handelsgesellschaft, die ja im privatrechtlichen Sinne keine Rechtsperson darstellt, (so die herrschende Ansicht) im Sinne der Umsatzsteuer und Verbrauchssteuer Rechtspersönlichkeit besitzen, während sie es für die Besitzsteuern (Vermögen, Einkommen) nicht hat. Weitere Beispiele aus der Rechtsprechung des Reichsfinanzhofes ließen sich leicht anführen.

Aber auch der umgekehrte Fall kann vorkommen. Es ist nämlich möglich, daß eine juristische Person steuerrechtlich in

[1]) Lion: Steuerrechtliche Wirtschaftsbegriffe" in Vierteljahresschrift für Steuer- u Finanzrecht 1927 S. 133.

[2]) Becker: „Zur steuerlichen Rechtsfähigkeit und Selbständigkeit' St.u.W. 1923 Sp. 1076.

mehrere selbständige Rechtssubjekte zerfallen kann. Da wie oben hervorgehoben, es steuerrechtlich vorkommt, daß mehrere selbständige Rechtssubjekte, weil sie sozusagen eine „wirtschaftliche Einheit" darstellten (GesbR. OHG.) als eine Rechtsperson aufgefaßt werden, interessiert hier für den Gegenstand dieser Gesamtabhandlung die Frage, ob grundsätzlich eine Rechtsformenmehrheit bei Vorhandensein wirtschaftlicher Einheitlichkeit, wie im Falle der Unternehmungszusammenschlüsse auch steuerrechtlich als selbständige Rechtsperson gilt. Dies ist, wie Becker[1]) betont, zu verneinen. Wohl wird der wirtschaftlich einheitliche Charakter einer derartigen Organisationsform nicht verkannt, aber man konnte doch nicht an den materiellen Inhalt, der in der Einheit besteht, begründet durch die wirtschaftliche Abhängigkeit eines Unternehmens von einem anderen, das Zugeständnis machen, daß man einfach die rechtlich formale Selbständigkeit der einzelnen Teile leugnet und die „Einheit" zum Ausgangspunkt steuerrechtlicher Betrachtung macht. Ansätze hierzu sind allerdings vorhanden, auf sie wird an anderer Stelle eingegangen werden.

Bisher hat sich ergeben, daß im Steuerrecht die Tendenz zur Selbständigkeit sehr konkrete und weitgehende Formen angenommen hat. Zur Begründung dieser Einstellung nun einige kurze erklärende Ausführungen. Ball[2]) charakterisiert diesen Vorgang dahingehend, daß dieser Zug zur Verselbständigung schon im Steuergesetz und zwar in der Reichsabgabenordnung § 86 (Lehre von der steuerlichen Rechtsfähigkeit) oder § 89 (Lehre von der steuerlichen Vertretung) grundgelegt ist. Wo allerdings der Gedanke der Selbständigkeit im Gesetz nicht voll zum Ausdruck gekommen ist, wie beim Gegenstand der Besteuerung, hat das Schrifttum und die Rechtsprechung diesen Gesichtspunkt mutig weiter entwickelt. Eine entscheidende Rolle spielte dabei der § 4 (§ 9 n. F.) AO. über seine Bedeutung kurz einige Ausführungen.

Es wurde im Verlaufe der bisherigen Darlegungen schon einmal die Tatsache festgestellt, daß die Steuergesetze in der Hauptsache wirtschaftliche Vorgänge zu erfassen haben, wie es ja schon die Natur des Steuergesetzes mit sich bringen muß, denn der eigentliche Zweck der Steuer ist, Einnahmen für den Staat zu beschaffen und gerade hier ist die Wirtschaft als Quelle aller materieller Güter auch diejenige Einrichtung, die für die Lebenszwecke des Staates das materiell Erforderliche bereit zu stellen hat.

Wollte hier nun der Gesetzgeber ein steuerliches Normensystem schaffen mit allumfassender Eindeutigkeit, so müßte er bald

1) Becker: a. a. O. Sp. 1076

2) Ball: „Steuerrecht und Privatrecht" in St. u. W. 1925, Sp. 177 ff.

erfahren, daß der ewige Wandel der Form und der Gestalt gerade im wirtschaftlichen Leben die enge Fassung der Gesetzesnorm sprengen würde und außerhalb dieser zu stehen käme. Um dieser Gefahr zu entgehen, müssen Steuergesetze mehr noch als andere gesetzliche Regelungen eine Anpassungsfähigkeit besitzen, die es möglich macht, die Vielzahl der gegenwärtigen und kommenden steuerlich wichtigen Tatbestände zu erfassen. Dies zu erreichen ist Aufgabe der Rechtsprechung.

In richtiger Erkenntnis dieser Notwendigkeit hatte daher der Gesetzgeber des deutschen Reichssteuerrechtssystems eine Grundnorm geschaffen und zwar in dem schon erwähnten § 4 (§ 9 n. F.) der Reichsabgabenordnung, welcher der Verwaltung und mehr noch der Rechtsprechung die Möglichkeit einer elastischen Handhabung der Steuergesetze gibt. § 4 (§ 9 n. F.) besagt, daß

> bei der Auslegung der Steuergesetze ihr Zweck, ihre wirtschaftliche Bedeutung und die Entwicklung der Verhältnisse zu berücksichtigen sind.

Die deutsche Rechtsprechung an ihrer Spitze das oberste deutsche Steuergericht, der Reichsfinanzhof, haben von dieser Auslegungsbefugnis im Sinne des § 4 ausgiebig Gebrauch gemacht hat. Welch eminente Bedeutung der erwähnten Bestimmung von Seiten der Rechtsprechungspraxis beigelegt wird, verdeutlicht am klarsten ein Urteil des I. Senates des RFH. vom 24. II. 1925 I. A. 96/24 wo erklärt wird:

> Daß die Auslegung unter Umständen sogar in Widerspruch zum Wortlaut des Gesetzes selbst geraten darf, wenn sie nur seinem Zwecke dient.

Weiter hat man aus der Grundauslegungsnorm des § 4 sogar eine eigene für das gesamte Steuerrecht charakteristische Betrachtungsweise abgeleitet, die man in der Steuerrechtsliteratur allgemein als „wirtschaftliche Betrachtungsweise" bezeichnet hat. Der Reichsfinanzhof hat in verschiedenen Entscheidungen diese „wirtschaftliche Betrachtungsweise" der „streng juristischen, rein bürgerlich-rechtlichen" Auffassung gegenüber gestellt (vgl. RFH. Bd. 12 S. 351) [1].

Diese Lehre von der „wirtschaftlichen Betrachtungsweise" ist eine dem Steuerrecht eigene Erscheinung. Sie weist deutlich auf die starke wirtschaftliche Orientierung gerade dieses Rechtsgebietes hin. Im folgenden wird sie bei Betrachtung der steuerrechtlichen Bedeutung von Unternehmungszusammenfassungen, wo sie als Ausgangspunkt an Stelle der formalrechtlichen Einstellung treten wird, eine besondere Rolle spielen.

[1] zitiert bei Haußmann: „Für und Wider die wirtschaftliche Betrachtungsweise im Steuerrecht" in St. u. W. 1931 Spalte 757.

Durch die wirtschaftliche Betrachtungsweise wird man diesen Organisationsformen am ehesten gerecht, den sie geht vom wirklichen Inhalt der Dinge aus, stellt das wirtschaftliche Ergebnis in den Vordergrund und ordnet die formalrechtlichen Gestaltungen den ersteren Faktoren unter. Die Tatsache, daß die wirtschaftliche Betrachtungsweise im Steuerrecht eine weit verbreitete Anerkennung gefunden hat und vom Reichsfinanzhof in ständiger Rechtsprechung geübt wird [1]) besagt noch nicht, daß sie in Fachkreisen auch schon überall Eingang gefunden hätte. Der Widerspruch der gegen sie als Methode der steuerrechtlichen Auslegung laut geworden ist, wird hauptsächlich von denjenigen Schriftsteller erhoben, die ganz in der bürgerlich rechtlichen Anschauung befangen sind und diese Einstellung natürlich auch auf das Steuerrecht übertragen (vergl. Haußmann). Ein weiterer Umstand der zur Bekämpfung der „wirtschaftlichen Betrachtungsweise" Anlaß gegeben hatte, bestand in der Ansicht, daß eine allzuweit gehende Betonung der wirtschaftlichen Tatbestände, wie es in Verwaltug und Spruchpraxis nach Meinung verschiedener Schriftsteller Brauch sein soll, jede gesetzlich erlaubte Steuerersparung unmöglich mache [2]). Eine zu starke Ausdeutung der Steuergesetze mit Hilfe der „wirtschaftlichen Betrachtungsweise" zugunsten rein fiskalischer Zwecke (größere Ausnutzung der Besteuerungsmöglichkeiten) wurde dann auch mit dem Ausdruck „Kassenjustiz" gegeiselt [3]).

Wollen wir die bisherigen Betrachtungen, die dem Zwecke dienen sollten, einige wesentliche Grundgedanken des Steuerrechts zusammenfassen, so muß festgestellt werden, daß das Steuerrecht im Verlaufe seiner jüngeren Entwicklung zu einem selbständigen, in den Rahmen des öffentlichen Rechts gehörenden Rechtsgebietes geworden ist. Seine wirtschaftliche Einstellung kommt in allen seinen Teilen zum Ausdruck. Dank der vom Gesetzgeber in das Steuerrechtssystem aufgenommenen Grundauslegungsnorm des § 4 (§ 9 n. F.) der Reichsabgabenordnung, ergibt sich für die Steuerrechtsprechung eine weit freiere und vom Gesetz unabhängigere Auslegungsmöglichkeit, als das bei anderen Gesetzen der Fall ist. Ähnliche Bedeutung wie dem § 4 AO., wenn auch nicht in der gleichen weittragenden Weise, kommt schließlich noch dem § 5 des gleichen Gesetzes zu. Sein Zweck besteht darin, jedmögliche Steuerhinterziehungen zu vermeiden, die unter Mißbrauch privatrechtlicher Formen und Gestaltungsmöglichkeiten, die dem wirtschaftlichen

[1]) Vergl. Becker in seinem Kommentar z. Reichsabgabenordnung.

[2]) So vor allem Lion: „Gesetzlich erlaubte Steuerersparung" 1931. Industrieverlag Spaeth u. Linde. Berlin. Sowie derselbe in St. u. W. 1931, Seite 609 ff

[3]) Vergl. „Frankfurter Zeitung" vom 19. u. 20. II. 1931.

Inhalt derselben nicht entsprechen, betrieben werden könnten.

Inwieweit gerade das Steuerrecht auf den Problemkreis der Unternehmungszusammenschlüsse in rechtlicher und wirtschaftlicher Hinsicht einen Einfluß ausgeübt hat wird, wie schon betont Gegenstand weiterer Erörterungen sein. Obwohl das deutsche Steuerrecht eine Besteuerung der „Unternehmung als solche", zu welcher in erweitertem Sinne auch die modernen Formen der Unternehmungsgemeinschaften (Kartelle, Konzerne usw.) gehören, nicht kennt[1]), sondern die Besteuerung über die Person des Inhabers, Eigentümers o. a. vornimmt, so hat die Rechtssprechung des Reichsfinanzhofes im Laufe der Jahre doch versucht, dem objektiv-wirtschaftlichen Charakter der Unternehmungszusammenfassungen gerecht zu werden und nicht etwa die subjektiven, formal-rechtlichen Tatsachen zum Ausgangspunkt der Urteilsbildung genommen. Man kann hier von „Verdinglichung" des Steuerrechts sprechen, auf jeden Fall ist dort, wo die objektiv-wirtschaftliche Seite der Unternehmung vor der personenrechtlichen als Grundlage steuerlicher Erörterung herangezogen wird, Frank[2]) beizupflichten, der darin für die betriebswirtschaftliche Einstellung Ansätz einer beginnenden Verselbständigung der Unternehmung im engeren und weiteren Sinne gegenüber ihrem Rechtsträger erblickt. Die später noch eingehend zu behandelnde Organtheorie fußt nach ausdrücklicher Erklärung des Reichsfinanzhofes auf dem eben besprochenen § 4 (§ 9 n. F.) AO. (Gutachten des I. und III. Senates des RFH. vom 26. Juni 1932, I D 2/31 / III D 2/32, Bd. 31 S. 298.)

2. Die Behandlung der Unternehmungszusammenschlüsse als „wirtschaftliche Einheit" in der wirtschaftsrechtlichen Literatur.

Wie schon aus der Überschrift dieses Kapitels hervorgeht, handelt es sich im folgenden um Erörterungen von wirtschaftsrechtlicher Seite, die in den zusammengeschlossenen Unternehmungen eine Einheit, sagen wir „wirtschaftliche Einheit" wenn auch dieser Ausdruck nicht immer in der gleichen Bedeutung gebraucht wird erblicken und diese Einheit zur Begründung rechtlicher Tatbestände verwenden. Nicht gemeint sind hier die Darlegungen, wie man sie in der juristischen Literatur findet

[1]) Frank: „Der Begriff der Privatwirtschaftlichen Unternehmung im deutschen Reichssteuerecht". Berlin 1932 S. 15.

[2]) Frank: a. a. O. S. 15

und die lediglich den rechtlichen Aufbau der verschiedenen Formen von Unternehmungsverbindungen behandeln. Auch sollen hier die rein steuerrechtlichen Untersuchungen nicht mit einbezogen werden.

Die ersten Untersuchungen auf diesem Gebiete gehen zweifelsohne auf R. Jsay „das Recht am Unternehmen" zurück[1]). Zuerst versucht Jsay bei der einfachen Unternehmung ein subjektives Recht an der „Unternehmung als solcher" zu konstruieren, um dieses Recht nachher auf die zusammengesetzten oder wie die Bezeichnung bei ihm lautet „komplexen Unternehmungen" zu übertragen. Bei seiner Begründung eines eigenen absoluten subjektiven Rechtes an der Unternehmung geht Jsay von der Feststellung aus, daß die positiv-rechtlichen Normen, also das Gesetz in unmittelbarer Anwendung nicht ausreichen, ein derartiges Recht anzuerkennen. Die gesetzlichen Bestimmungen in denen vom „Unternehmen als Ganzem" die Rede ist, sind in Anbetracht der großen Bedeutung die diese Einrichtungen für das menschliche Leben haben sehr spärlich. Die wenigen Gesetzesbestimmungen (vergl. Jsay Seite 2, 3, 4, 13 und Frank Seite 10, 11)[2]), die die Unternehmung als einheitliches Rechtsgut auffassen, beziehen sich nur auf „Fragen des Rechtsverkehrs, nicht aber auf solche des Rechtsschutzes, wo also die Unternehmung als Ganzes einen Schutz genießen müßte, obgleich keines der einzelnen zu ihr gehörenden Rechte verletzt wurde"[3]). Trotzdem wird auch hier von Jsay die Übertragung der Auffassung von dem einheitlichen Rechtsgutcharakter der Unternehmung unter Zuhilfenahme des § 14 UWG. auf die Fragen des Rechtsschutzes vorgenommen.

Ein eigentliches subjektives Recht am Unternehmen ist aber nur dann anzuerkennen, wenn es gelingt, nachzuweisen, daß das Unternehmen wirklich ein selbständiges, schutzfähiges Rechtsgut ist, welches sich in das System der nach unserem Rechte anerkannten Rechtsgüter eingliedern läßt[3]). Die Grundlage für einen derartigen Rechtsgutcharakter der Unternehmung in ihrer Ganzheit ergibt sich dann, wenn das Unternehmen nicht nur als eine zweckorientierte Zusammenballung von Materie und Menschen, die sich ihrer bedienen aufgefaßt wird, sondern wenn man erkennt, daß das ganze von einem geistigen Leben erfüllt ist, das alle Teile zusammenhält und ihnen erst ihre richtige Bestimmung zuweist. Dieses geistige Element, das den ganzen

1) R. Jsay: „Das Recht am Unternehmen" 1910, Verlag: Franz Vahlen, Berlin.

2) R. Jsay: „Recht am Unternehmen". Sowie Frank a. a. O.

3) R. Jsay: a. a. O. Seite 13 und 27.

Organismus gleich einer Seele beherrscht, gibt der Unternehmung ihren Lebenscharakter und bedingt zugleich ihre Individualität. Ob man es nun Organisation oder wie ein anderer Ausdruck lautet „Eigengeistigkeit" oder das „Leben des Betriebes" nennt, oder wie man sich auch immer ausdrücken mag, eines dürfte sicher sein, daß es sich hier um eine Seite der Unternehmung handelt, die nicht weniger bedeutungsvoll im Rechtsleben ist, als die einzelnen zu ihr gehörenden Sacheinheiten und welche daher der gleiche Rechtsschutz gebührt, wie den übrigen Rechtsgütern. Jsay gibt diesen Rechtsgütern den Namen Immaterialgut. Dies verkörpert sich im Unternehmen, an ihm begründet er ein subjektives „Recht am Unternehmen". Gegenstand dieses „Rechtes am Unternehmen" ist daher ein immaterielles Gut, das sich allerdings wieder in den Unternehmungsbestandteilen verkörpert, denn alle Immaterialgüter haben im Wirtschaftsleben nur in konkreter Sachform Bedeutung (so kommt z. B. die Erfindung als Idee in bestimmten Erzeugnissen zum Ausdruck) [1].

Was ist es nun, das im einzelnen dieses Immaterialgut im Unternehmen darstellt? Hier nennt Jsay drei Gruppen. Die erste Gruppe wird gebildet durch die „zweckmäßige Einrichtung und Gliederung des Unternehmens, es ist dasjenige, was gewöhnlich mit Organisation bezeichnet wird". Zur zweiten Gruppe gehört die Geschäftstradition, die sich von einer Inhabergeneration auf die andere überträgt. Jsay nennt sie den „Erfahrungsschatz des Unternehmens" [2]. Endlich erwähnt Jsay noch eine dritte Gruppe von sogenannten immateriellen Rechtsgütern und diese bestehen in dem was man als „Ruf, Ansehen, Kredit usw." eines Unternehmens bezeichnet. Betriebswirtschaftlich spricht man hier von immateriellem Geschäftswert (Façonwert, Goodwill) für den oftmals hohe Summen bezahlt werden und der unter gewissen Umständen auch in der Bilanz erscheinen kann.

Die drei Gruppen immaterieller Güter, wie sie bei Jsay dargestellt sind und hier wiedergegeben wurden, bilden somit die Grundlage zur Konstruktion eines eigenen subjektiven Rechts am Unternehmen.

Was bisher gesagt wurde, betraf nur die Einzelunternehmung, also einen Organismus, der nicht nur wirtschaftlich, sondern auch rechtlich schon eine Einheit darstellt. Die Ausführungen Jsay's gehen aber noch einen Schritt weiter. Dieselbe Argumentation, wie sie zur Begründung eines Rechts am Einzelunternehmen ins

[1] Jsay a. a. O. Seite 13, 27.
[2] wie oben Seite 30.

Feld geführt wird, überträgt er in gleichem Maße auch auf die höheren Organismen des Wirtschaftslebens, eben auf die Unternehmungszusammenfassungen oder „komplexen Unternehmen" wie die Bezeichnung bei ihm lautet.

Zunächst wird mit der Bildung des Begriffs des „zusammengesetzten" oder „komplexen" Unternehmens begonnen. Er versteht darunter ganz allgemein gesprochen die wirtschaftliche Einheit von Unternehmungen oder Unternehmungsteilen, die dem gleichen oder verschiedenen Inhabern gehören. Zu den ersteren rechnet er die sog. gemischten Werke, sofern sie zu ein und demselben Unternehmungsganzen gehören; ausscheiden müssen also aus dieser Gruppe alle konzernmäßig gearteten Formen. Weiter umfaßt diese Kategorie die Unternehmen mit selbständigem Filialsystem, wobei unter Filiale in Anlehnung an die juristische Literatur und die Judikatur des RG. ein Unternehmungsteil verstanden wird, dessen wirtschaftliche Selbständigkeit soweit geht, daß er auch ohne das Hauptgeschäft bestehen kann. Ist dies nicht der Fall, so liegt nur ein „Nebenetablissement" oder ein „Betrieb" vor [1]).

Was nun die zweite Gruppe anbetrifft, so bezieht sie sich auf Unternehmungskomplexe im eben dargelegten Sinne, bei denen sich aber die einzelnen Unternehmen, die den Komplex bilden, in den Händen verschiedener Rechtssubjekte befinden. Gemeint ist hier die formelle Rechtssubjektivität, die ja mit der materiellen Inhaberschaft bei diesen Unternehmungszusammenfassungen nicht immer übereinstimmt. Was rechnet nun Jsay hierzu? An erster Stelle nennt er die sog. Beherrschungsgesellschaften, also die Formen, die man als Mutter- und Tochtergesellschaftsverhältnisse bezeichnet; weiter gehören hierher alle die Organisationen der Kartelle und Syndikate, vorausgesetzt daß es sich nicht nur um lockere Preiskonventionen handelt, sondern wirtschaftlich gesehen um Gesamtunternehmungen. Immer sieht er über die formal-rechtlichen Unterschiede hinweg und betont nur ihre wirtschaftliche, oder besser ausgedrückt betriebswirtschaftliche Einheit. Diese wirtschaftliche Einheit ist es, die solche Unternehmungskomplexe, bestehend aus Unternehmen mit verschiedener Rechtsform als Gesamtunternehmen erscheinen läßt, in dem sich das gleiche, von Jsay für die Einzelunternehmung konstruierte „Immaterialgut" verkörpert und welches infolgedessen den Ausgangspunkt bildet, für ein subjektives Recht „am Unternehmen als solchem" auch für diese komplexen Unternehmungen. Es sind die gleichen

[1]) Jsay: a. a. O. S. 91

Faktoren wie beim Einzelunternehmen, aus denen sich dieses Immaterialgut zusammensetzt, nämlich Organisation, Erfahrungsschatz, Ansehen, Kredit, Ruf usw. Sie alle sind schutzbedürftige Rechtsgüter.

Die Untersuchungen Jsay's auf dem Gebiete der Unternehmungszusammenfassungen verfolgen speziell rechtliche Zwecke. Trotzdem liefern sie zur Behandlung des Themas dieser Arbeit einen wertvollen Beitrag vornehmlich deshalb, weil in ihnen von juristischer Seite diese Unternehmungszusammenschlüsse nicht von der formalrechtlichen Seite, sondern von ihrem materiellen Inhalt aus behandelt werden und ihre Einheit rechtlich begründet wird. Es finden sich somit hier Gedankengäng, wie sie später im Steuerrecht, wenn auch natürlich in anderer Richtung entwickelt wurden. Bedeutsam ist auf jeden Fall, daß nicht das äußere „Gewand" dieser Organisationsformen bei ihrer Behandlung im Vordergrund steht, sondern der wirklich objektive Tatbestand, wie er in den wirtschaftlichen Verhältnissen zum Ausdruck kommt.

Es ist somit auch vom rechtlichen Standpunkt aus eine Betrachtung, die von der Einheit der zusammengefaßten Rechtsformen ausgeht und nicht immer zuerst an die einzelne Rechtssubjektivität denkt, wohl zu rechtfertigen. Während Jsay seinen Untersuchungen ein einheitliches Objekt nämlich die Unternehmung — als einfache und höhere wirtschaftliche Einheit — zugrunde legt, so nimmt ein anderer juristischer Schriftsteller, dessen Darlegungen ebenfalls als ein Beitrag zur Behandlung der Unternehmungszusammenschlüsse in den verschiedensten Formen, anzusehen sind, seinen Ausgangspunkt von einer sog. technischen Einheit, die sich in dem Betrieb darstellt. Friedländer[1]) baut wie erwähnt, auf dem Betrieb auf, den er als unterste Stufe bezeichnet. Als nächste Form folgt die Unternehmung als die wirtschaftliche Einheit, deren weitere Entwicklung zur Großunternehmung und den Unternehmungsgemeinschaften führt.

Von Interesse in diesem Zusammenhang ist noch ein Einteilungsversuch bei Geiler[2]). Er unterscheidet Unternehmungs-, Verflechtungs- und Förderungsgemeinschaften (vergl. auch S. 5). Für die wirtschaftliche Einstellung ist u. a. kennzeichnend, daß er bei Förderungsgemeinschaften, zu denen er die Kartelle rechnet, eine Leistung derselben wirtschaftlich nicht als Umsatz betrachtet, da Umsätze Wertübergänge nur an andere Erwerbswirtschaften sind.

[1]) Friedländer: Großunternehmen und Unternehmungsgemeinschaften unter besonderer Berücksichtigung der Tochtergesellschaften StW. u. W. 1923, S 993 ff.

[2]) Geiler: Gesellschaftsrechtliche Organisationsformen a. a O. S. 12 ff.

Wenn von rechtlichen Untersuchungen über das Problem der Unternehmungsgemeinschaften die Rede ist, darf die grundlegende Behandlung des gesamten einschlägigen Fragenkomplexes durch Haußmann[1]) nicht übersehen werden. Haußmann's Schrift vermittelt einen ausgezeichneten Überblick des gesamten Rechtstoffes der Unternehmungszusammenfassungen. Hervorzuheben bei Haußmann ist seine starke rechtlich-formale Einstellung.

Neben den bisherigen Untersuchungen in der rechtlichen Literatur, die von den Unternehmungen und ihren vielfältigen Zusammenfassungsformen stets als einer wirtschaftlichen materiellen Einheit ausgingen, die vielfach mit der rechtlichen Struktur derselben nicht übereinstimmt, für die steuerliche Behandlung derselben nur teilweise von Bedeutung, so wurden die Entscheidungen und Betrachtungsweisen der Steuergerichte, vornehmlich die Rechtsprechung des Reichsfinanzhofes für die steuerliche Behandlung von Unternehmungsorganisationen von entscheidender Wichtigkeit. Bei der vorhandenen mangelhaften gesetzlichen Regelung gibt die Spruchpraxis des Reichsfinanzhofes fast die einzige Grundlage für die steuerliche Behandlung der Unternehmungsgemeinschaften in der Praxis ab und sie ist es auch, auf der wirtschaftlich-steuerrechtliche Erörterungen aufbauen müssen, Im folgenden soll deshalb von der sogenannten Organtheorie. die der heutigen Rechtsprechung des Reichsfinanzhofes, in Fragen der steuerlichen Behandlung von Unternehmungszusammenschlüssen zu Grunde liegt, die Rede sein.

3. Die Rechtsprechung des Reichsfinanzhofes und die Entwicklung der sogenannten Organtheorie.

a) Wesen und Bedeutung der Theorie von der Organeigenschaft.

Die schon in den Entscheidungen des preussischen Oberverwaltungsgerichtes (OVG) begründete und vom Reichsfinanzhof (RFH) später weiter entwickelte Organtheorie erkennt an, daß ein Unternehmen ohne Rücksicht auf seine juristische Selbständigkeit, zu einem anderen in einem Abhängigkeits-(Angestellten)-verhältnis stehen kann, derart, daß es „für die wirtschaftliche Betrachtungsweise als dessen Bestandteil (Organ) erscheint" (RFH. Band 9 Seite 171). Das bedeutet die Anerkennung der

[1]) Haußmann: Grundlegung des Rechts der Unternehmungzusammenfassungen 1926 Bensheimer, Mannheim-Berlin/Leipzig.

wirtschaftlichen Einheit eines aus mehreren rechtlich selbständigen Unternehmungen bestehenden Wirtschaftskomplexes für die steuerrechtliche Beurteilung durch den höchsten deutschen Steuergerichtshof. Die alte Auffassung vom handelsrechtlichen Unternehmungsbegriff wird hierdurch verlassen und für die steuerrechtliche Behandlung von Unternehmungsgebilden mit Rechtsformenmehrheit ist nicht das subjektive Merkmal der Rechtsform der einzelnen Unternehmung maßgebend, sondern der objektiv-wirtschaftliche Tatbestand der Einheit.

> Es ist dies die Lehre von der wirtschaftlichen Einheit rechtlich selbständiger Wirtschaftsobjekte (RFH. Urt. v. 30. 1. 1930 IA 226/22 StuW. 1930 Nr. 321).

In der Literatur wurde diese Lehre dann allgemein als die sogen. Organtheorie bezeichnet. Fälschlicherweise wird von der Organtheorie oftmals als von der „Lehre der steuerrechtlichen Einheit" in dem Sinne gesprochen, daß die Unternehmungsgemeinschaft steuerrechtlich nur ein Steuersubjekt darstellen würden. Dem widerspricht die deutlich erklärte Auffassung des Reichsfinanzhofes (vergl. RFH. Gutachten v. 26. 6. 1932, I D2/31 III D2/32 Bd. 31 Seite 299, 301; Bd. 33 Seite 64). Subjektiv steuerpflichtig sind immer die einzelnen rechtlich selbständigen Unternehmungen, wenn die wirtschaftliche Abhängigkeit derselben auch soweit gehen soll, daß sie nur mehr Filialen ihrer Beherrschungsgesellschaften sind. Es wäre auch ein Fehler, die Lehre von der Organeigenschaft einer Unternehmung, so wie sie sich in der Theorie des Steuerrechts herausgebildet hat zu überspannen oder zu verallgemeinern. Die Organtheorie hat speziell steuerlichen Zwecken zu dienen. Da sie selbst auf Grundlage des § 4 (n. F. § 9) AO, der eine Anwendung der Steuergesetze nach ihren Zweck verlangt, entwickelt wurde, so wird ihre Handhabung auch nach den jeweiligen steuerlichen Zwecken bestimmt (vergl. RFH. Urt. v. 18. 9. 1930, St. u. W. 1930 Nr. 1223 Spalte 1853 ff; ebenso Gutachten des RFH. vom 26. 6. 1932 I D2/31 III D2/32; Band 31 Seite 298).

Bei allem Verständnis des Reichsfinanzhofes für den wirtschaftlichen Charakter der Organverhältnisse ist es ihm doch nicht gelungen, aus der Organtheorie die letzten Schlußfolgerungen zu ziehen oder sich über die rechtlichen Verkleidungen ganz hinwegzusetzen und sich etwa zu einer Anschauung oder Lehre zu bekennen, die das in einem solchen Falle vorhandene Gesamtunternehmen als solches in den Mittelpunkt rückt. Ansätze zu solchen Gedanken sind zwar vorhanden, es sei nur an Friedländers „Lehre vom Gesamtunternehmen"[1])

[1]) Friedländer. „Der gegenwärtige Stand der Organtheorie" in St. u. W. 1931, Seite 482 ff

erinnert. Auch die Rechtsprechung des Reichsfinanzhofes, die auf diesem schwierigen Gebiet nur sehr tastend vorwärtsschreitet, schwankt dauernd zwischen diesen zwei Grundanschauungen, wenn sie sich bis jetzt auch zweifellos zu der ersten bekannt hat[1]). Vom Standpunkt des Steuerrechts ist diese Haltung nur verständlich. Die Lehre von der Organtheorie ist eben keine allgemein gültige und für jeden Fall passende Theorie. Wenn die steuerlichen Gesichtspunkte es erfordern, so kann es vorkommen, daß die Organtheorie für das eine Steuergebiet angewendet wird, für ein anderes wieder nicht (so wird sie z. B. nach Haußmann StFinR. 1931 Seite 4 für die Kapitalverkehrsteuer abgelehnt). Es kommt im einzelnen Falle auf die zum Organverhältnis noch hinzutretenden konkreten Abmachungen an. Erneut bestätigt wurde dieser Standpunkt durch das schon mehrfach erwähnte Gutachten des RFH. vom 26. Juli 1932 I D2/31/3 D2/32; Band 31 Seite 298[1]). Nachdem nun bekannt ist, daß der eigentliche Zweck der Organtheorie durch ihre praktische Anwendung bestimmt wird, so soll im folgenden auf ihren Grundgedanken näher eingegangen werden.

Es ist verschiedentlich in der Literatur der Versuch unternommen worden, die Organlehre theoretisch zu formulieren. Die Ausgangspunkte hierfür sind verschieden. So bringt Hamburger[2]) eine theoretische Konstruktion des Organverhältnisses zur Darstellung, in welcher er drei Erklärungsversuche unternimmt. Er löst das Organverhältnis:

1. aufgrund des Gesellschaftsrechtes,
2. aufgrund der wirtschaftlichen Einheit,
3. mittels eines eigenen Lösungsversuches: das Organverhältnis als Angestelltenverhältnis.

Im Mittelpunkt der Organschaftstheorie steht das Kriterium der wirtschaftlichen Abhängigkeit. Damit sie zur Organschaft einer Unternehmung führt, muß sie restlos sein. Nicht gemeint ist etwa ein wirtschaftliches Abhängigkeitsverhältnis in dem Sinne, wie es im freien Wirtschaftsleben durch die wirtschaftliche Interessenverflechtung bei jeder Erwerbswirtschaft vorliegt. So ist der Produzent auf die Abnehmer seiner Produkte angewiesen und auch von ihnen wirtschaftlich „abhängig". Die Abhängigkeit geht bei der Organgesellschaft soweit, daß die abhängige Gesellschaft auch betriebswirtschaftlich nur noch ein Bestandteil

---

1) Vergl. auch Bülter: „Die Einheitstheorie und die Organtheorie im Rechte Unternehmungszusammenfassungen". Göttinger Diss. 1931 Seite 17.

2) Hamburger: „Die Organgesellschaft" in der Gedächtnisschrift für Emil Seckel 1927.

der beherrschenden Gesellschaft ist. Es besteht nicht nur Betriebsgemeinschaft, sondern Unternehmungseinheit. Der Begriff der wirtschaftlichen Abhängigkeit, der auch zivil- und handelsrechtlich für das Recht der Unternehmungszusammenfassungen von großer Bedeutung ist, kann für die steuerrechtliche Beurteilung dieser Unternehmungsorganisationsformen nicht mehr entbehrt werden. Die Frage, wie eine juristische Person sich in Abhängigkeit von einem anderen Wirtschaftssubjekt befinden muß, um als Organ desselben zu gelten, beantwortet der Reichsfinanzhof in folgender, jetzt zur feststehenden Anschauung desselben gehörenden Formulierung:

> Nach der ständigen Rechtssprechung des Reichsfinanzhofes kann ein Organverhältnis nur dann angenommen werden, wenn das abhängige Unternehmen finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch in das bestehende Unternehmen etwa nach der Art einer bloßen Geschäftsabteilung eingeordnet ist. (St. F. G. Bd. 9, 169; Bd. 18, 76; Bd. 19, 270/340; Bd. 20, 48/49, 302/303; Bd. 22, 183).

In dieser Definition sind die drei Momente enthalten, auf denen das Organschaftsverhältnis beruht. Das gesellschaftsrechtliche Moment kommt zum Ausdruck in der finanziellen Eingliederung der Organgesellschaft in die beherrschende Gesellschaft aufgrund effektenkapitalistischer Beteiligung. Doch würde dieser Vorgang allein niemals zu einem Organverhältnis führen. Nicht ein erhöhtes oder alleiniges Stimmrecht in der Generalversammlung, nicht das Anrecht auf ausschließliche oder wenigstens größte Beteiligung an der Dividende, wie dies ein genügender Aktienbesitz mit sich bringt, bestimmen etwa auch nur in rechtlicher Hinsicht den Charakter der Organgesellschaft. Diese eben erwähnten Vorgänge finden wir auch bei den sog. Kapitalanlagegesellschaften (Investement-Trust), d. h. bei jenen wirtschaftlichen Einrichtungen, die das Beteiligungsgeschäft nur zum Zwecke der Kapitalanlage betreiben und bei welchen alle jene Absichten fehlen, die bei den Beteiligungen der Gesellschaften der Organverhältnisse den eigentlichen Zweck bilden, nämlich die wirtschaftliche und organisationsmäßige Beherrschung der ihrem Einfluß ausgelieferten Gesellschaften. So auch Hamburger in seiner tiefgründigen Abhandlung über die Organgesellschaft [1]). Allerdings wird bei ihm die Holding-Company gewissermaßen als Kronzeuge für die gesellschaftsrechtliche Übereinstimmung im Falle der Beteiligung als Selbstzweck (Investment-Trust usw.) und im anderen, wo sie nur Mittel zum Zweck ist (Beherrschungsgesellschaften), angeführt. Man kann bei der Be-

[1]) Hamburger a. a. O. Seite 267.

trachtung der wirtschaftlichen Bestimmung einer Holding-Company der Auffassung bei Hamburger in diesem Punkte nicht zustimmen. Gerade bei der Holding-Company steht das Beherrschungsmoment sehr stark im Vordergrund, ja es bildet den eigentlichen Zweck dieser Gesellschaftsform. Sie führt ja aus diesem Grunde auch häufig den Namen Kontroll-Gesellschaft. Indirekt d. h. über die Holding-Company hinweg erfolgt die beherrschende Einflußnahme der Besitzer der Anteile der Holding-Company auf die von dieser beherrschten Unternehmung. Wenn man hier schon einem später noch mehr zu erörtenden, für das Organverhältnis ebenfalls wichtigen und notwendigen Gesichtspunkt nämlich dem der wirtschaftlichen und organisatorischen Eingliederung von Organgesellschaft in das Beherrschungsunternehmen vorgreifen will, so kann man bei der Holding-Gesellschaft auch eine solche Eingliederung feststellen. Es wird daher nicht möglich sein, die Holding-Gesellschaft hinsichtlich ihres Charakters von den übrigen Industriegesellschaften, die sich anderer Gesellschaften als Organe bedienen, zu trennen.

Wir sprachen eben von der gesellschaftsrechtlichen Seite der Organtheorie, die ihren Ausdruck in der Beteiligung (finanziellen Eingliederung) findet. Sie allein wird aber nicht genügen, um ein Organverhältnis zwischen finanziell beherrschter Gesellschaft und Beherrschungsgesellschaft im Sinne der Formulierung des Reichsfinanzhofes annehmen zu können, sondern es muß hier an eine Beteiligung zum Zwecke der wirtschaftlichen Herrschaft gedacht werden. Für eine solche reicht aber die reine Beteiligung als gesellschaftsrechtliche Angelegenheit nicht aus. Hinzu kommt noch, daß es ja auch andere Möglichkeiten gibt, eine Gesellschaft zum Eingehen eines Organverhältnisses zu zwingen, als nur diejenige des Besitzes der erforderlichen Anteile. Gläubigermacht und wirtschaftliche Abhängigkeit von anderen Unternehmen führen oftmals dazu, das von der Einflußnahme betroffene Unternehmen in die Rolle eines unselbständigen Organs zu verweisen. Soll also die Beteiligung zur Beherrschung werden, so muß ein weiteres rechtliches Moment hinzukommen und zwar die vertragliche Bindung der bisher finanziell beherrschten Gesellschaft an ihre Beherrscherin, dahingehend, daß sie ihre Tätigkeit nur nach Weisung der Beherrschungsgesellschaft ausüben darf, also gewissermaßen ein Angestelltenverhältnis eingeht [1]). Dies ist wie Hamburger ausführt, eine Tatsache, die ausserhalb des Gesellschaftsrechtes steht. Diese Vereinbarungen führen erst zur wirtschaftlichen Abhängigkeit der Organgesellschaft von der beherrschenden Unternehmung. Sie bilden die

[1]) **Hamburger**: a. a, O. S. 267.

Grundlagen für die nunmehr zu besprechende wirtschaftliche und organisatorische Eingliederung. Zusammenfassend kann für das rechtliche Moment der Organtheorie gesagt werden, daß sie gesellschaftsrechtlich in der Beteiligung und darüber hinaus in weiter noch erforderlichen schuldrechtlichen Bindungen eine ihrer Stütze hat.

Neben der eben besprochenen finanziellen Eingliederung ist für das Vorhandensein eines Organschaftsverhältnisses weiter erforderlich, daß die abhängige Gesellschaft (Organgesellschaft) wirtschaftlich und organisatorisch in das beherrschende Unternehmen eingegliedert ist (RFH. Band 22 S. 107). Die wirtschaftliche Abhängigkeit ist jedoch eine Folge der in den vorherigen Darlegungen geschilderten finanziellen Eingliederung. Finanzielle Beteiligung, erweitert durch vertragliche Bindungen und wirtschaftliche Abhängigkeit sind die hauptsächlichsten Merkmale der Organtheorie.

Unsere weitere Aufgabe besteht nun darin, die Frage der wirtschaftlichen Abhängigkeit bezw. wirtschaftliche Eingliederung von Organgesellschaften näher zu untersuchen. Wie schon betont, entsteht die wirtschaftliche Abhängigkeit als Folge der Beteiligung. Die wirtschaftliche Eingliederung wurde auch in den neuen Entscheidungen des Reichsfinanzhofes immer klarer herausgestellt und umschrieben. Nach Ansicht des Reichsfinanzhofes liegt ein Angestelltenverhältnis bei Gesellschaften dann vor, wenn das abhängige Unternehmen derartig dem Geschäftsorganismus des übergeordneten Unternehmens eingegliedert ist, daß es für die wirtschaftliche Betrachtungsweise als dessen Bestandteil erscheint (RFH. 9, 167). Unternehmungszusammenfassungen und was gleichbedeutend damit ist, Organverhältnisse sind Organisationsformen, die wirtschaftlichen Zwecken zu dienen haben. Ihrem betriebswirtschaftlichen Charakter nach sind sie Einrichtungen von gleicher Grundstruktur wie die übrigen „einfachen Unternehmungsarten" des Wirtschaftslebens, die nur **eine** Rechtsform besitzen. Immer besteht betriebswirtschaftlich eine Einheit. Beschreibt man die „einfache" kaufmännische Unternehmung als eine Erwerbswirtschaft, zur Herstellung oder Anschaffung von Gütern oder anderen Leistungen für den Markt, die von einem oder mehreren Unternehmern geleitet wird und die im Betriebsvermögen einen Teil oder das ganze ihres Vermögens riskieren, so findet man, daß diese Definition des Unternehmungsbegriffes sich auch mit dem wirtschaftlichen Inhalt der engeren Zusammenschlüsse von rechtlich selbständig bleibenden Unternehmungen deckt. Welche speziellen wirtschaftlichen Motiven für den Zusammenschluß im einzelnen Falle auch

bestimmend sein möge, in der Wirkung entsteht immer eine Unternehmungseinheit dadurch, daß das abhängige Unternehmen betriebswirtschaftlich nur noch ein Bestandteil des übergeordneten ist, oder wie die Bezeichung im Steuerrecht lautet, nur noch Organ des Beherrschungsunternehmens. Welche besonderen wirtschaftlichen Aufgaben die Organgesellschaft zu erfüllen hat, richtet sich nach Art und Zweck des Zusammenschlusses. So stellen bei Organisationsformen auf poordinierter Grundlage (Syndikate, Interessengemeinschaften) die abhängigen Gesellschaften nur eine **Ergänzung** des **betriebswirtschaftlichen Prozesses** der Hauptunternehmung dar. Bei den Syndikaten besteht diese Ergänzung hauptsächlich in der Übernahme der Verkaufstätigkeit. Sie stellt somit die Verbindung zum Veräußerungsmarkt her, eine Notwendigkeit, die für jede Unternehmung geboten ist und die im Falle des Nichtvorhandenseins eines Syndikatsverhältnisses die einzelnen Mitglieder in ihrer Eigenschaft als Individualunternehmungen selbst übernehmen müßten. Da das Syndikat sich zur Ausübung dieser Tätigkeit wohl eines Organes bedient, in der Form einer Gesellschaft mit eigener Rechtspersönlichkeit, die aber völlig von dem Syndikat beherrscht und dirigiert wird, so sind es doch die angeschlossenen Unternehmungen, die über die Syndikatsgesellschaft (Organgesellschaft) hinweg, die Funktion des Verkaufs ausüben. Wäre die Organgesellschaft nicht vorhanden, so müssten die zum Kartell zusammengeschlossenen Mitgliedswerke den Verkauf ihrer Produkte selbst vornehmen. Die ganze Absatztätigkeit mit all ihren Erfordernissen (Absatztechnik und Absatzpolitik) würde Aufgabe des einzelnen Unternehmers bleiben, während beim Kartell mit zentralisiertem Absatz (Syndikat) die angeschlossenen Unternehmungen bei der Weitergabe ihrer Produkte an die gemeinsame Verkaufsstelle (Organgesellschaft) mit der Verkaufstätigkeit als Teilvorgang eines betriebswirtschaftlichen Gesamtprozesses nichts zu tun haben. Sie leiten die fertigen Erzeugnisse weiter, wie an eigene Verkaufsstellen. Wichtig ist nochmals zu betonen, daß bei Syndikatsverhältnissen zwischen rechtlich selbständiger Verkaufsgesellschaft und dem im Kartellverband zusammengeschlossenen Unternehmungen betriebswirtschaftlich eine nicht zu trennende Einheit besteht. Erst durch die Verbindung **beider** Tätigkeiten (Produktion und Verkauf) entsteht ein betriebswirtschaftlich geschlossener Gesamtvorgang. So auch Nicklisch[1]) wenn er ausführt, daß sich der Betriebsprozeß des Kartells, gemeint ist hier in erster Linie die Verkaufs- und Geschäftsstelle

[1]) Nicklisch: „Besteuerung der Kartelle" in „Betriebswirtschaft" 1931 Seite 305 ff.

des Kartells, als unerläßliche Fortsetzung des Betriebsprozesses der Mitglieder darstellt. Die hier vertretene Auffassung von der wirtschaftlichen Einheit der Syndikate als Organschaftsverhältnisse im Sinne des Steuerrechts, deckt sich auch mit den an anderer Stelle wiedergegebenen Gedankengängen von R. Jsay [1]), der diese Organisationsformen in seine von ihm gebildete Kategorie des „komplexen" Unternehmens einreiht, mit welcher Bezeichnung er eben auf die wirtschaftliche Geschlossenheit und Einheit dieser Firmen abhebt. Auch betont Jsay, daß Verkaufskartelle mit zentralem Absatz wirtschaftlich stets nur **ein** Unternehmen darstellen, und daß die Erzeugnisse der Mitgliedswerke erst mit dem Verkauf durch die Verkaufsstelle des Syndikats den eigentlichen Unternehmungsbereich verlassen. Zur Begründung dieser Ansicht bedient sich Jsay des Argumentes der Investierung und Wiederverflüssigung des Kapitals, eines für jede kapitalistische Unternehmung typischen Vorganges, der sich aber beim Kartell über den Komplex, gebildet von Mitgliedsfirmen und Verkaufstelle als Einheit abspielt. Das Gleiche wurde oben gesagt, als von der Geschlossenheit des Betriebsprozesses im Sinne des betriebswirtschaftlichen Werteflusses die Rede war. Ein weiterer Gesichtspunkt zur Verdeutlichung der wirtschaftlichen Einheit bei den Unternehmungsformen der Syndikate ist die Tatsache des totalen oder teilweisen **Gewinnausschlusses** bei der Verkaufstelle, eine Regelung, die sich in allen Syndikatsverträgen findet und die für das Vorhandensein eines Organverhältnisses unbedingt erforderlich ist, denn sie stellt ein wichtiges Kriterium der wirtschaftlichen Abhängigkeit dar. Die Frage der Zurückbehaltung von Teilen des Verkaufserlöses durch die Verkaufstelle über den Bedarf der Unkostendeckung hinaus, welcher zum Problem der sogenannten „gebundenen Werte" führt, sei an späterer Stelle erörtert.

Manche Schriftsteller, die bei ihren Betrachtungen über die Syndikatsgesellschaften, wohl eine wirtschaftliche Abhängigkeit der Verkaufsgesellschaft — im Falle der Doppelgesellschaft indirekt über die Kartellgemeinschaft — von den Unternehmungen der Mitgliedswerke anerkennen, bestreiten aber das Vorliegen eines einheitlichen in sich geschlossenen Betriebsprozesses. Man sagt, daß die Verkaufstelle in Wahrheit wohl von den Mitgliedern des Kartells beherrscht wird, daß sie weiter keinen eigenen Gewinn habe, sodaß sie in jeder Richtung nur ein Organ des Kartells bildet, doch stelle die Funktion und die Tätigkeit des Syndikates auch wirtschaftlich ein **neuer** Vorgang dar. Es nehme mit seiner Aufgabe, die im Vertrieb der ihm übertragenen Güter

[1]) Jsay a. a. O. Seite 17 ff.

besteht, selbständig am Wirtschaftsleben teil. Dieser Behauptung liegt die Frage des Risikoüberganges bei der Weiterleitung der Fertigwaren von den Herstellungsstätten an die Vertriebsstelle des Kartells zugrunde. So meint Schultze-Schlutius[1]), daß es wohl richtig sei, daß die Grenze des Bereichs einer Unternehmung dort liege, wo das in ihr investierte Kapital wieder verflüssigt wird oder die Rückerstattung der Aufwandswerte stattfindet, daß aber die Beantwortung dieser Frage davon abhängig zu machen sei, wenn das Risiko, das mit dem Produkt verbunden ist, übertragen wird. Denn in diesem Zeitpunkt des Risikoüberganges tritt an die Stelle des Erseugnisses der Anspruch auf den Gegenwert, also auf den üblichen Marktpreis. Schultze-Schlutius vertritt die Ansicht, daß mit der Übergabe der Erzeugnisse an die Verkaufstelle des Kartells, **gleichzeitig** das Risiko auch übertragen wird. Sine Darlegungen haben folgenden Inhalt: „.....geraten die Erzeugnisse nach der Lieferung an die Gemeinschaft in Verlust, so trägt das überlassende Unternehmen nur einen Teil des hierdurch entstehenden Schadens und zwar je größer die Gemeinschaft ist, einen desto geringeren. Das Risiko wird also auf einen Bruchteil beschränkt; für den restlichen Teil besteht zwar, da ein fester Preis nicht vereinbart worden ist, keine Kaufpreisforderung, wohl aber tritt an ihre Stelle der ihr gleich zu achtende Ausgleichs- (Schadenersatz-) Anspruch gegen die anderen an der Gemeinschaft beteiligten. Damit aber bewirkt bereits die Überlassung der Erzeugnisse an eine Gemeinschaft auf alle Fälle die Wiederverflüssigung des größten Teiles des in diesen Erzeugnissen investierten Kapitals. Diesem größeren Teile des investierten Kapitals gegenüber kann aber der nichtverflüssigte Teil, der dem von den überlassenden Unternehmen selber zu tragenden Risiko entspricht, nicht ins Gewicht fallen".

Gegen den Standpunkt, wie er in den oben wiedergegebenen Ausführungen bezüglich des Risikoüberganges vertreten wird, läßt sich folgendes einwenden: Zunächst muß darauf hingewiesen werden, daß es sich bei den vom obigen Verfasser genannten Risiken nur um sog. technische Risiken handeln kann, im Gegensatz zum wichtigsten Risiko, dem Preisrisiko, das stets von den Mitgliedern getragen werden muß und das mit dem Übergang der Ware in den Besitz des Syndikates dem Mitgliedsunternehmer nicht abgenommen wird. Die Ware befindet sich also solange sie beim Kartell sich befindet im Risikobereich des Mitgliedes. Einen Ausgleichsanspruch gibt es

[1]) Schultze-Schlutius: „Zum Steuerproblem der Kartelle" in Zeitschrift für Handelswissenschaftliche Forschung Juni 1933 S. 318.

hier nicht. Der Hinweis, daß für den Fall des Verlustes der Erzeugnisse eines Unternehmens, bei der Gemeinschaft das überlassende Unternehmen schon zum allergrößten Teile vom Risiko befreit ist, dadurch nämlich, daß es einen Ausgleichsanspruch gegen die Gemeinschaft hat, wird doch schon dadurch zweifelhaft, daß eben auch der umgekehrte Fall eintreten kann. Ein Unternehmen, das heute vielleicht für den Verlust seiner Produkte einen Ersatz erhält und so vor eigenem Schaden bewahrt wird, kann bei der nächsten Gelegenheit schon für Ausfälle bei anderen Mitgliedswerken in Anspruch genommen werden und muß sich an ihrem Risiko beteiligen, ohne daß seine Erzeugnisse vom Schaden betroffen wurden. Es handelt sich m. E. beim „Verkauf" der Produkte an die Gemeinschaft des Kartells nicht um einen Risikoübergang, wie er im normalen Verkaufsfall stattfindet — denn einerseits ist das überlassende Werk immer an der Schadenstragung auch im Falle des Verlustes seiner eignen Erzeugnisse beteiligt, andererseits aber hat es darüber hinaus noch für die Verluste bei den Mitgliedern einzustehen. Es handelt sich hier lediglich um eine Risikoverteilung, nicht aber um eine Risikoübernahme durch die Gemeinschaft. Den Vorteilen stehen in gleichem Maße die Nachteile gegenüber. Würde aber ein Kartellwerk im direkten freien Verkehr mit dem Markte seine Ware absetzen, so trägt das Risiko nach durchgeführtem Verkauf voll und ganz der Abnehmer, vorausgesetzt, daß der Gegenwert als gesichert gelten kann oder bereits erstattet ist. Eine Minderung des Wertes durch etwaige später erfolgende Ausgleichsverpflichtungen gibt es hier nicht. Solange die Erzeugnisse sich beim Unternehmer selbst befinden oder im Falle des Kartells bei der Verkaufsstelle, tragen immer noch die liefernden Werke mehr oder weniger das Verlustrisiko. Beim Kartell tritt das am deutlichsten in Erscheinung, je kleiner die Zahl der Mitglieder oder je größer die Verlustmenge ist, den in diesem Falle ist eine Risikoüberwälzung nur in sehr geringem Maße möglich. Wenn dieser Fall auch nicht die Regel ist, so zeigt er doch, daß die scheinbare Risikoübernahme durch das Kartell beim Ankauf der Produkte seiner Mitglieder nur für den sicher seltenen Fall besteht, daß die Erzeugnisse eines einzelnen Mitgliedswerkes in Verlust geraten, dasselbe einen Ersatz erhält, in Zukunft aber keine Ausfälle bei der Gemeinschaft mehr entstehen, sodaß das entschädigte Werk seinerseits nicht mehr zu ähnlicher Verlustbeteiligung herangezogen wird. Es handelt sich hier um eine analoge Erscheinung, wie wir sie bei der Risikoabwälzung durch Versicherung kennen. Die dafür entstehenden Versicherungskosten entsprechen ungefähr den Beträgen, die für den Verlustausgleich bei anderen Mitgliedswerken unter

Umständen aufzubringen sind. Jedenfalls sind sämtliche Mitglieder am Risiko der bei dem Kartell befindlichen Werte noch immer beteiligt und von einer Befreiung mit dem Akte der Übergabe solcher Werte, wie z. B. beim Verkauf an fremde Erwerbswirtschaften kann nicht die Rede sein. Wenn auch im Einzelfall eine teilweise Abwälzung eintreten kann, steht dem doch die mögliche Tatsache gegenüber, daß durch das Prinzip der Risikoverteilung beim Kartell einzelnen Werken das Risiko abgenommen wird, anderen wieder das ihrige erweitert, denn sie haben jetzt noch für die Produkte der anderen zu haften. Das Risikomoment spricht also nicht gegen die betriebswirtschaftliche Einheit von Mitgliedswerk und Kartell. Ein restloser Risikoübergang für den gesamten Wert der Produkte findet erst mit deren Verkauf an dritte statt. Ähnlich verhält es sich mit der Frage der Wiederverflüssigung des im Einzelunternehmen investierten Kapitals. Trotz teilweiser Ersatzmöglichkeiten für das Mitgliedswerk bei einem evtl. Verlust der Erzeugnisse, kann doch beim „Verkauf" der Produkte an das Kartell von einem dadurch schon erfolgten Wertersatz für das liefernde Werk nicht gesprochen werden, handelt es sich doch immer noch um Wertübertragungen innerhalb desselben Unternehmungsbereiches. Erst mit dem Absatz der Ware durch die Kartellsverkaufsstelle entsteht im Anspruch an Dritte, die Gegenleistung. Nur der Verkauf auf dem Markt ermöglicht es dem Kartell, die Ansprüche seiner Mitglieder so zu befriedigen oder zu garantieren, daß jedes einzelne Unternehmen mindestens seinen Wertersatz erhält. Verluste, die beim Kartell eintreten, schmälern diese Aussicht noch. Der Charakter des Kartells als Risikogemeinschaft kann diese Tatsache in ihrer grundsätzlichen Bedeutung nicht beeinflussen. Ergänzend kann hier noch auf das jeder privatwirtschaftlichen Unternehmung innewohnende Ertragsstreben hingewiesen werden, das beim Kartellfall in obig geschildertem Sinne nur beim tatsächlich eingetretenen Absatz durch die Verkaufstelle für jedes angeschlossene Mitgliedswerk seine Verwirklichung finden kann und normalerweise auch findet. Ein Ersatz durch Risikoausgleich für den Fall, daß die Ware schon bei der Verkaufstelle Schaden erleidet, oder vernichtet wird, ist hier völlig ausgeschlossen, da über die Herstellungswerte hinaus Entschädigungen durch die Gemeinschaft nicht stattfinden. Auch hier tritt die Einheit von Werk und Verkaufstelle erneut in Erscheinung.

Unsere bisherige Betrachtung bezog sich auf die Frage der wirtschaftlichen Einheit die gebildet wird von syndizierten Werken und der selbständigen Verkaufstelle. Wenn nun der Reichsfinanzhof

um wieder zum Ausgangspunkt dieses Abschnittes zurückzukommen, für die Verkaufsstelle eines Syndikates die Organeigenschaft derselben anerkennt hat und damit deren Abhängigkeit im Sinne der von ihm selbst entwickelten Formulierung des Organschaftsverhältnisses feststeht, so ist der Standpunkt des Reichsfinanzhofs nicht soweit gegangen, in dem Syndikat wirtschaftlich eine einheitliche Unternehmung zu erblicken.

Die ständige Rechtsprechung des Reichsfinanzhofes geht aber dahin, daß die Verkaufsstelle als Organ (Angestellte der GdbR. Gesellschaft des bürgerlichen Rechts) anzusehen ist. Besonders gilt das für den Bereich der Umsatz- und Körperschaftssteuer, wenn auch die Konsequenzen, die sich aus der Anwendung der Theorie auf den verschiedenen Steuergebieten ergeben sollten, nicht immer vollkommen gezogen werden. Nach der Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs ist eine unerläßliche Vorbedingung des Organverhältnisses, daß die Organgesellschaft in den **Betrieb** (Unternehmen) des **Organträgers eingegliedert** ist. Eine steuerrechtliche Unselbständigkeit ist nicht gegeben, wenn ein Gesellschafter obwohl er die Gesellschaft finanziell und organisatorisch beherrscht und auch die Leitung inne hat, selbst aber keinen eigenen Gewerbebetrieb unterhält (RFH, 19, S. 139). Es fehlt eben hier die Möglichkeit der wirtschaftlichen Eingliederung. Bei den Syndikatsverhältnissen ist also erforderlich, damit die Verkaufsstelle des Syndikats nur als Organ der sie beherrschenden GesbR. (Kartellgemeinschaft) betrachtet werden kann, daß sämtliche Kartellmitglieder einen eigenen Gewerbebetrieb besitzen, als deren wirtschaftliche Ergänzung die Verkaufstelle dient. Die teilweise zum Ausdruck gekommene Meinung des Reichsfinanzhofes nach der die GesbR. als solche selbst einen Gewerbebetrieb unterhalten müsse, um die Organeigenschaft der ihr eingegliederten Verkaufsgesellschaft zu bedingen (s. Urteil v. 6. März 1928 V A 687/27 RStBl. 1928 S. 10; wurde durch die spätere Rechtsprechung wieder aufgegeben (RFH. Urteil Bd. 15, S. 312). Erforderlich ist immer nur, daß alle Gesellschafter der GesbR. Unternehmungen besitzen [1]).

Als weitere Zusammenschlußform auf koordinierter Grundlage wäre die Interessengemeinschaft zu nennen. Die Gründung einer Interessengemeinschaft erfolgt in der Hauptsache zum Zwecke, einen möglichst hohen Gemeinschaftsgewinn zu erzielen, der dann nach bestimmten Verteilungsmaßstäben (Schlüssel) unter die Mitglieder aufgeteilt wird (Poolung). Die beteiligten Unternehmungen behalten ihre volle rechtliche Selbständigkeit. Abhängigkeitsverhältnisse im Sinne einseitiger Unterworfenheit einer

[1]) Fischer: a. a. O. Seite 464.

Gesellschaft unter die andere gibt es nicht. Die Interessengemeinschaft gilt steuerrechtlich nicht als einheitliches Unternehmen. Die Grundsätze der Organtheorie finden auf sie keine Anwendung, da Abhängigkeitsverhältnisse bei ihr nicht bestehen. Andere Ansicht dagegen bei Moos, der für die organtheoretische Behandlung der Interessengemeinschaft auf Grund der wirtschaftlichen Einheit, die bei ihnen vorhanden sei, eintritt[1]).

Wie das Organverhältnis beim Syndikat, als der Zusammenschlußform auf koordinierter Basis durch die steuerliche Rechtsprechung seine theoretische Formulierung und steuerliche Anerkennung gefunden hat, so hat noch früher und mit weitgehenderen Wirkungen für die anderen uns bekannten Formen von Unternehmungszusammenfassungen, also für die Tochtergesellschaften die Organtheorie ihre Bedeutung erlangt. Die Behandlung durch die Rechtsprechung ist hier einheitlicher und klarer. Obwohl die Umschreibung des Organbegriffes durch den Reichsfinanzhof sowohl für die Syndikats, als auch für die Mutter- und Tochtergesellschaftsverhältnisse dieselbe ist, muß doch für die jeweilige Anwendbarkeit der Organtheorie zwischen diesen beiden Organisationsformen unterschieden werden. Diesem Erfordernis trägt auch der Reichsfinanzhof Rechnung, indem er deutlich den Unterschied von konzernmäßigen Organisationsformen und Kartellformen zum Ausdruck bringt. Seine diesbezüglichen Ausführungen lauten „Kartelle und Konzerne sind in der wirtschaftlichen und in der rechtlichen Gestaltung zwei ganz verschiedene Dinge. Ob man den Unterschied mehr in der Richtung der Zusammenfassung oder mehr in der Organisation sucht, in beiden Fällen zeigen sich gerade für das vorliegende Problem bedeutsame Unterschiede. Das Kartell will den Markt beherrschen, der Konzern das Vermögen. Beim Kartell werden nur einzelne wirtschaftliche Funktionen wie Einkauf, Verkauf, Preisgestaltung usw. der Kartellmitglieder vereinigt, während beim Konzern die organisatorische Zusammenfassung regelmäßig weitergeht". Im Anschluß an diese Ausführungen des Reichfinanzhofes betont Friedländer[2]), daß die klare Scheidung der Organisationsformen für das Verständnis der Organtheorie von grundlegender Bedeutung sei. Vor allem kann eine willkürliche Übertragung eines ein Organverhältnis betreffende Urteil, das sich auf eine bestimmte Organisationsform bezieht auf eine andere, großes Unheil anrichten, was ja ebenso für die Verallgemeinerung der Organtheorie gesagt werden kann (s. Gutachten des RFH. v. 26. 6. 1932 B. 31 S. 298).

[1]) Moos: „Die Besteuerung der Interessengemeinschaft und Kartelle" in St. u. Fin. R. 1927 S. 286 ff.

[2]) Friedländer: „Der gegenwärtige Stand der Organtheorie" in StuW. Sp. 484.

Nach diesen mehr allgemeinen Bemerkungen legen wir im folgenden unseren weiteren Betrachtungen jene andere Form von Unternehmungsorganisationen zugrunde, die auf der Grundlage der Unterordnung basieren. Man bezeichnet diese als Mutter- und Tochtergesellschaften. Auf sie hat der steuerrechtliche Begriff der Organschaft in erster Linie Anwendung gefunden. Die Voraussetzungen, die für das Vorliegen einer Organgesellschaft bei diesen Organisationsverhältnissen erforderlich sind, decken sich mit jenen von den Syndikatsformen. Die vom Reichsfinanzhof jetzt stets gebrauchte Formulierung der Organeigenschaft einer Gesellschaft hat auch bei den Beherrschungsverhältnissen (Mutter- und Tochtergesellschaften) volle Gültigkeit. Finanzielle, wirtschaftliche und organisatorische Eingliederung des abhängigen Unternehmens in das beherrschende sind die Wesenskriterien einer Organgesellschaft auch hier. Die stärkere Betonung des einen oder anderen Momentes im Rahmen der Organdefinierung schafft den formalen Gegensatz zu den Kartellformen.

Wirtschaftlich unterscheiden sich die konzernmäßigen Zusammenschlüsse von den Syndikaten durch zwei entscheidende Merkmale: Art und Zweck des Zusammenschlusses (siehe auch Seite 39). Bei den Kartellen handelt es sich um Organisationsformen in der Richtung der horizontalen Konzentration (Konsolidation, Zusammenschluß von Unternehmung gleicher Produktionsstufe und gleicher oder ähnlicher Produkte), während bei den Konzerngebilden der Zusammenschluß in vertikaler Richtung verläuft (Integration, Zusammenschluß von Unternehmungen verschiedener Produktionsstufen).

Hatten wir das Kartell (Syndikat) als ein vertragsmäßiger Zusammenschluß von rechtlich und betriebswirtschaftlich selbständig bleibenden Unternehmungen gleicher oder ähnlicher Produktionsstufe zur Regulierung, im letzten Ziel zur monopolistischen Beherrschung des **Marktes** bezeichnet, so müssen wir den Konzern als einen vermögensmäßigen Zusammenschluß von Unternehmungen betrachten, die rechtlich selbständig bleiben, betriebswirtschaftlich aber eine Betriebsgemeinschaft unter einheitlicher Leitung bilden, mit dem Ziele rationeller **Betriebsgestaltung.** Das eine ist nach außen, das andere nach innen gerichtet. Das Endziel ist bei beiden gleich: Steigerung des Ertrages*.

Der Konzern in seinen verschiedenen Abstufungen und Formen bildet, wie schon betont, als nächste Gruppe von Unternehmungszusammenfassungen das wichtigste und komplizierteste Objekt der Organtheorie. Sein wirtschaftliches Wesen soll durch sie steuerrechtlich geregelt werden. Aus dem Grundgedanken der

* Wellerwicz: Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, 1932, Sammlung Göschen, 2. Aufl.

Organtheorie ergibt sich, daß die rechtliche Selbständigkeit einer AG. oder GmbH. nicht ausschließt, daß ein solches Unternehmen als Organ einer anderen physischen oder nichtphysischen Person lediglich deren Geschäfte betreibt, daß es zwar nicht seine rechtliche, aber seine wirtschaftliche Selbständigkeit aufgibt und sich in den Dienst eines anderen stellt, dessen Weisungen es zu befolgen hat. Für die konzernmäßigen Zusammenfassungen, also die Mutter- und Tochtergesellschaftsverhältnisse, hat die Organtheorie ihre Bedeutung darin, daß sie die formelle Selbständigkeit und die materielle Unselbständigkeit nach den verschiedenen Richtungen voneinander scheiden und andererseits wieder miteinander in Einklang bringen muß, wobei je nach der steuerrechtlichen Lage einmal die materielle Unselbständigkeit, das andere Mal die formelle Selbständigkeit in den Vordergrund tritt*.

Die Frage und der Grad der wirtschaftlichen Unselbständigkeit, sowie die Umstände, die für dieselben maßgebend sind, richten sich immer nach dem einzelnen konkreten Fall. Nicht eine einzelne Erscheinung, wie z. B. die Majoritätsbeteiligung, ist allein für das Vorliegen eines Abhängigkeitsverhältnisses entscheidend, ja es ist sogar möglich, daß eine Beherrschung der Tochtergesellschaft durch die Muttergesellschaft stattfindet, ohne daß eine Majoritätsbeteiligung vorliegt, dann nämlich, wenn zur Minderheitsbeteiligung noch ergänzende Vertragsvereinbarungen zwischen Mutter- und Tochtergesellschaft hinzukommen, die in ihrer Gesamtheit die wirtschaftliche Abhängigkeit der untergebenen Gesellschaft zur Folge haben (vgl. S. 31). Eine solche Gesellschaft bildet wirtschaftlich nur noch der „verlängerte Arm" des beherrschenden Unternehmens, sie ist steuerrechtlich unselbständig und wird mit dem Namen Organgesellschaft bezeichnet.

Um den Abhängigkeitsbegriff im einzelnen zu bestimmen, ist nach Kronstein** erforderlich, daß drei Abhängigkeitsformen unterschieden werden: die organisatorische, die vertragsmäßige und die stimmenmäßige Abhängigkeit. Diese theoretische Formulierung des Abhängigkeitsbegriffes einer Gesellschaft soll mit dem Wesen des Organbegriffes, wie er vom Reichsfinanzhof entwickelt wurde, übereinstimmen.

Die wichtigste Ursache, die zur Abhängigkeit einer juristischen Person führt, besteht in der vermögensmäßigen, durch Stimmenmacht zur Ausübung gebrachten Beherrschung. Sie führt zu den Beherrschungsverhältnissen. Die Frage, wie weit sich eigentlich im einzelnen der Stimmeneinfluß der beherrschenden Gesellschaft auf die abhängige erstrecken muß, damit diese ihre

* Haußmann: Finanz- und Steuerrecht, 1931, S. 419.

** Kronstein: „Die abhängige juristische Person; Verlag Schweitzer, 1931, S. 8 ff.

wirtschaftliche Selbständigkeit einbüßt und zum Organ der Herrschaftsgesellschaft wird, ist allgemein nicht zu beantworten und wird von konkreten Umständen des Einzelfalles mitbestimmt. Es wird wohl die Regel sein, daß mindestens Majoritätsbesitz aller Stimmen erforderlich ist, um einer fremden Gesellschaft — fremd natürlich nur im formalrechtlichen Sinne — seinen Willen so aufzwingen zu können, daß deren eigene Selbständigkeit in betrieblicher und wirtschaftlicher Hinsicht verloren geht. Aber auch schon geringerer Stimmenbesitz in Verbindung mit besonderen Vertragsvereinbarungen zwischen Mutter- und Tochtergesellschaft können ein Abhängigkeitsverhältnis schaffen. Man kann sagen, daß die Stimmenbeherrschung das wichtigste Moment zur Herbeiführung eines Abhängigkeitsverhältnisses ist, da ja auch all die übrigen Umstände, die eine finanzielle Abhängigkeit noch erweitern (wie vertragliche Bindungen, wirtschaftliche Eingliederung in den Betrieb des Herrschaftsunternehmens), nur eine Folge der Stimmenmacht sind. Im übrigen kann man nach der Zahl der innehabenden Stimmen den Grad der Abhängigkeit, unter dem Vorbehalt natürlich, daß nicht andere Voraussetzungen gegeben sind, die die etwa fehlende Stimmenmenge ersetzen, bestimmen. Haußmann nennt hier vier Stufen*:

Gruppe	I	100 bis 95 Prozent Beteiligung
„	II	Beteiligung über 75 Prozent
„	III	„ „ 50 „
„	IV	„ „ 25 „

Zur ersten Gruppe rechnet Haußmann alle die Fälle, die entweder eine 100prozentige Beteiligung (Einmanngesellschaft) oder eine diesem Prozentverhältnis bis auf wenige Stimmen nahe kommende Beherrschung darstellen. Die noch fehlenden Stimmen sind ohne Bedeutung.

Gruppe II (Beteiligung über 75 Prozent) bedeutet Dreiviertelmehrheit. Sie ist von besonderer Wichtigkeit für satzungsändernde und andere Dreiviertelmehrheit erforderliche Beschlüsse (§ 275 HGB., § 53 GmbH.-Ges. usw.). Die Mehrheit kann hier der Kapitalbeteiligten entsprechen, sie kann aber auch auf Stimmrechten (Mehrstimmaktien) beruhen. Besondere Regelungen im Gesellschaftsvertrage oder sonstige Abmachungen können von Einfluß sein.

Die nächste Gruppe verkörpert den Fall einer einfachen Stimmenmehrheit. Zur Begründung eines Organverhältnisses wird sie ohne Hinzukommen weiterer Abhängigkeitskriterien im Zweifel nicht ausreichen.

* Haußmann: Organtheorie und Filialtheorie im deutschen und internationalen Steuerrecht; in StuFinR., 1931, S. 431.

Den unwahrscheinlichsten Fall eines Abhängigkeitsverhältnisses bildet der Tatbestand der Gruppe IV des Haußmannschen Einteilungs-Schemas. Es handelt sich hier um eine sogenannte Sperrminorität*. Das Zustandekommen bestimmender Beschlüsse in der Generalversammlung kann verhindert werden.

Nach Haußmann liegt die **Schnittlinie** für die **Anwendbarkeit** der **Organtheorie** zwischen Gruppe I und II. Unterhalb der 75prozentigen Beherrschung wird nur dann eine völlige Abhängigkeit angenommen werden können, wenn die noch fehlende Stimmenmacht durch andere Umstände (Abschluß eines Betriebsführungsvertrages usw.) ersetzt wird, der es der Ober- (Mutter-) Gesellschaft ermöglicht, von der Unter- (Tochter-) Gesellschaft zu verlangen, daß sie nur nach ihrer Weisung handeln darf und somit eine eigene Willensbildung bei der untergebenen Gesellschaft nicht möglich ist.

Um den Gedanken der Organtheorie zu entsprechen, genügt es allein nicht, daß eine finanzielle und stimmenmäßige Beherrschung vorliegt, darauf wurde schon bei den allgemeinen Ausführungen über den Organbegriff hingewiesen (s. S. 52 ff.). Das Beherrschungsverhältnis führt nur dann zum Organverhältnis, wenn die abhängige Gesellschaft wirtschaftlich und organisatorisch so in den Betrieb der Herrschaftsgesellschaft eingegliedert wird, daß sie im Sinne der Organtheorie nur einen Bestandteil derselben bildet. Nur dann hat die Tochtergesellschaft trotz ihrer eigenen rechtspersönlichen Selbständigkeit der Muttergesellschaft gegenüber die Stellung eines nach Weisung handelnden „Angestellten", dem keine eigene Willensbildung zusteht. Voraussetzung für die wirtschaftliche Eingliederung der abhängigen Gesellschaft ist natürlich, daß das beherrschende Unternehmen selbst einen Gewerbebetrieb hat (s. a. RFH. Bd. 19, S. 139). Eine derartige wirtschaftliche Verschmelzung zweier Unternehmen führt dann zu einer Betriebsgemeinschaft, die den Charakter einer einheitlichen Unternehmung hat. Man könnte hier den Einwand erheben, bei dieser Einheit und Geschlossenheit des wirtschaftlichen Tatbestandes doch den „Tatbestand" der juristischen Person bei der abhängigen Gesellschaft ganz zu beseitigen und das beherrschte Unternehmen in eine Filiale umzuwandeln, was es in Wirklichkeit doch schon mehr oder weniger durch die Beherrschung geworden ist. Man verteidigt die Beibehaltung der eigenen Rechtspersönlichkeit der Tochtergesellschaft gerne mit dem Hinweis, daß diese beherrschte Gesellschaft sich im Laufe ihrer früheren Existenz für ihre Erzeugnisse einen geschäftlichen Ruf erworben hätte (Namen der Firma oder bestimmte Bezeichnungen für die hergestellten Produkte), die einen gewissen immateriellen Wert ver-

* Haußmann: Organtheorie und Filialtheorie im deutschen und internationalen Steuerrecht, in StuFinR. 1931, S. 431.

körpern, der auch für die beherrschende Gesellschaft nutzbar gemacht werden soll. Auch sollen öfters die Bezieher der Produkte des beherrschten Unternehmens von der Beherrschung nichts erfahren, weil das abhängige Unternehmen selbst eine Konkurrenz für die Abnehmer bedeutet.

Der wirtschaftlichen Abhängigkeit sehr ähnlich ist die organisatorische Eingliederung. Man versteht darunter die organisationsmäßige Verbindung der Organgesellschaft mit der Beherrschungsgesellschaft. Wie diese im Einzelfalle gestaltet wird, ist sehr verschieden. Als erstes kommt hier die gemeinsame Leitung der zusammengeschlossenen Unternehmungen in Betracht. Die personelle Zusammenarbeit wird sich nicht nur auf Verwaltung und Aufsichtsrat beschränken, sondern auch auf das übrige Personal beider Unternehmungen, wo Arbeitsgemeinschaft und Personalaustausch stattfindet. Auch wird die Betriebsorganisation in allen zusammengefaßten Unternehmungen nach einheitlichen Grundsätzen gestaltet werden. Das bezieht sich auf das Rechnungswesen, die Bürotechnik und die sonstigen kaufmännischen Hilfseinrichtungen. Nicht erforderlich ist dagegen — und wird in den allermeisten Fällen auch nicht vorzufinden sein —, daß für Ober- und Untergesellschaft nur eine Buchhaltung vorhanden ist. Im Gegenteil, jede Unternehmung erfaßt die sie betreffenden Geschäftsvorgänge selbständig und stellt auch unabhängig von allen Organverbindungen die einzelnen Buchabschlüsse und Bilanzen auf. Für steuerliche Zwecke kommt nur die Einzelbilanz der Unternehmung in Betracht. Sogenannte konsolidierte Konzernbilanzen (Gesamtbilanzen), die den Konzern als Gesamterscheinung erfassen und wie sie in Amerika steuerrechtlich anerkannt sind (Gesetz von 1921 und 1924), konnten sich in Deutschland bis jetzt nicht durchsetzen. Da die Einzelbilanz als Ausweis der wirtschaftlichen Verhältnisse einer Unternehmung auch bei Organverhältnissen allein steuerrechtliche Geltung besitzt, so ist es auch nicht möglich, die zwischen Ober- und Untergesellschaft bestehenden schuldrechtlichen Beziehungen einfach zu annulieren. Solange nicht die Konzernbilanz als einzige Grundlage der steuerlichen Behandlung von Organverhältnissen verwendet wird, sind die zwischen den Gesellschaften bestehenden Forderungen und Verbindlichkeiten echte Forderungen und echte Schulden*. Hingewiesen sei hier besonders auf die Aktienrechtsnovelle vom 19. September 1931 (RGBl. I, S. 493), wo ausdrücklich bestimmt wird, daß in den Bilanzen der Konzerngesellschaften (Einzelbilanzen) Forderungen und Verbindlichkeiten gegenüber anderen Konzerngesellschaften aufgenommen und als solche bezeichnet

---

* Vgl. auch RFH. Gutachten vom 26. 7. 1933, Bd. 31, S. 302, 303, dort auch weitere Literaturhinweise.

werden müßten. Es ist dies ein eindeutiger Beweis für die gesetzlichen Anerkennungen der Einzelbilanz im Bereich der Unternehmungszusammenfassungen.

Die Organgesellschaft wird als Folge ihrer wirtschaftlichen und organisatorischen Eingliederung in den Organismus des herrschenden Unternehmens nach dessen Direktiven handeln müssen und ihre Geschäftspolitik von der Muttergesellschaft bestimmen lassen müssen. Der erzielte Gewinn wird ganz oder teilweise vereinbarungsgemäß als für die Muttergesellschaft erzielt betrachtet.

Aus bestimmten steuerlichen Anlässen kann oftmals der Ort der Leitung einer Unternehmung von Bedeutung werden. Für die Organverhältnisse hat der Reichsfinanzhof entschieden, daß nicht unbedingt der Ort der Leitung der Herrschaftsgesellschaft auch derjenige für die Organgesellschaft sein müsse, sondern es kommt darauf an, wo die gesetzlichen Vertreter der Organgesellschaft (Vorstand usw. oder deren Stellvertreter) tätig sind. Dort befindet sich auch der Ort der Leitung der Organgesellschaft im Sinne der Steuergesetze (RFH. Urt. v. 12. 1. 1933, Bd. 32, S. 249).

III. Abschnitt.

Die Anwendung der Organtheorie auf die verschiedenen Steuergebiete nach der neueren Rechtssprechung des Reichsfinanzhofes.

I.

Einkommens- und Körperschaftsbesteuerung in organtheoretischer Bedeutung.

Aus den Darlegungen des vorangegangenen Abschnittes war ersichtlich, daß die sog. Organtheorie ein Zweckgebilde darstellt, bestimmt, gewissen steuerlichen Bedürfnissen zu dienen. Eine Anwendbarkeit richtet sich daher in jedem einzelnen Falle nach diesem spezifischen Gesichtspunkt. Nur so läßt sich begreifen, wie im folgenden festzustellen sein wird, daß in dem einen Falle die Organtheorie angewandt, in dem anderen Falle abgelehnt wird, daß sie für die eine Steuer gilt und für die andere nicht. Es wird noch im besonderen zu untersuchen sein, ob ihre Handhabung durch den Reichsfinanzhof immer in richtiger Konsequenz ihres Grundgedankens unter voller Würdigung der wirtschaftlichen Tatbestände erfolgt, oder ob nicht doch oftmals formal-rechtliche Bedenken ihre letzte Entfaltung verhindern.

Über die Anwendbarkeit der Organtheorie auf die Körperschaftssteuer (und ebenfalls auf die Einkommensteuer) sind die Ansichten nicht einheitlich. Es wird in der Literatur teilweise die Ansicht vertreten, daß sie für die eben genannten Steuerarten nicht gelte. Nach der Rechtssprechung des Reichsfinanzhofs ist diese Anschauung nicht aufrecht zu erhalten. Der Reichsfinanzhof hat in Anknüpfung an die ältere Rechtssprechung des Preußischen

Oberverwaltungsgerichts die Gültigkeit der Organtheorie für das Gebiet der Körperschafts- und Einkommensteuer bejaht. Ausgangspunkt für die neuere Rechtssprechung bildete das Urteil des RFH. vom 31. 3. 1922, Bd. 9, S. 167 ff. Es handelt sich hier um die Frage der steuerrechtlichen Bedeutung der Angestelltenschaft einer juristischen Person für das Gebiet der Körperschafts- und Einkommensteuer. Der Standpunkt des Reichsfinanzhofs bejahte die Anwendbarkeit organtheoretischer Grundsätze für dieses Steuergebiet.

Die nächsten Entscheidungen des Reichsfinanzhofs vom 28. 9. 1925; vom 11. 8. 1926, Bd. 19, S. 267; vom 8. 6. 1926, Bd. 19, S. 139; vom 23. 11. 1926, Bd. 20, S. 46 betrafen die Vorauszahlung der Körperschaftssteuer in der Übergangszeit. Da die normale Grundlage für die Körperschaftssteuerberechnung, nämlich der Gewinn, in diesem Übergangsstadium (1924) fehlte, so mußte als Berechnungsgrundlage der Umsatz oder das Vermögen herangezogen werden. Nach der Rechtssprechung des RFH. konnte aber eine Organgesellschaft keine eigenen Umsätze tätigen (denn die Umsätze der Organgesellschaft gelten als solche der Beherrschungsgesellschaft), und somit waren auch ihre Betriebseinnahmen im Regelfalle Erlöse der Obergesellschaft. Das gleiche gilt für das Betriebsvermögen der Organgesellschaft als Berechnungsgrundlage. Steuerpflichtig war die Beherrschungsgesellschaft, deren Umsätze oder Betriebsvermögen um die Umsätze oder das Betriebsvermögen der Organgesellschaft vergrößert wurden.

Aus der steuerlichen Unselbständigkeit einer juristischen Person folgt aber noch nicht ohne weiteres, daß sie nicht auch eigenes Einkommen erzielen kann. Jede von der Obergesellschaft der Organgesellschaft für ihre Tätigkeit gewährte Vergütung ist dann eigenes Einkommen (vgl. RFH. Urteil vom 13. 3. 1928, A I 395/27, Bd. 23, S. 91 und Bd. 26, S. 124). Es kommt hier auf die ausdrücklich oder stillschweigend getroffenen Vereinbarungen an. Bestimmt das zwischen Ober- und Organgesellschaft getroffene Vertragsverhältnis, daß die erarbeiteten Erträgnisse der abhängigen Gesellschaft bei ihr gleichsam als Arbeitseinkommen verbleiben sollen, so gelten jene Einkünfte als Einkommen der angestellten Gesellschaft. Ist dagegen die angestellte Gesellschaft vertraglich verpflichtet, ihre Einkünfte an die übergeordnete Gesellschaft abzuliefern, so besteht die Steuerpflicht nur bei der Obergesellschaft*. Das Bestehen dieser Ablieferungspflicht schließt es

* Diese Vereinbarungen über Ablieferung der Geschäftserträgnisse der Tochtergesellschaft müssen sich auf die gesamte Tätigkeit oder doch auf ein bestimmt abgegrenztes Tätigkeitsgebiet der Tochtergesellschaft erstrecken (RFH. Urteil vom 31. 10. 1933, I A 391/31, Bd. 34, S. 228). Die Anwendung des Schachtelprivilegs findet im Falle der Ablieferungspflicht des Gewinnes an die Muttergesellschaft für diese nicht statt (RFH. Urteil vom 12. 7. 1932, I A 477/31, Bd. 31, S. 238).

begrifflich aus, in den abzuliefernden Beträgen Einkommen nicht des Empfängers, sondern der ablieferungspflichtigen Gesellschaft zu erblicken (s. RFH. Bd. 26, S. 124)*.

Von Wichtigkeit ist auch die Frage, ob die einer Organgesellschaft zugeführten, über den Unkostenbedarf hinausgehenden Vergütungen als Gesellschafterbeiträge aufzufassen sind und somit körperschaftssteuerfrei wären. Mit dem Hinweis, daß derartige Auffassungen bei den Erwerbsgesellschaften nicht üblich seien, hat er diese Frage dahin entschieden, daß diese Vergütungen nicht den Charakter von Gesellschafterbeiträge haben und demzufolge auch nicht körperschaftssteuerfrei sind. Entstammen die oben erwähnten Feststellungen des RFH. auch einer typischen Kartellentscheidung (26. 3. 1929, Bd. 26, S. 124ff.), so ist die Anschauung des Reichsfinanzhofs bezüglich der Beherrschungsverhältnisse dieselbe, vorausgesetzt natürlich, daß die Organeigenschaft der abhängigen Gesellschaft wirklich gegeben ist, d. h. daß sie finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch in den Gewerbebetrieb des Herrschaftsunternehmens eingegliedert ist. Dieses unbedingte Erfordernis wird in allen Entscheidungen immer wieder betont.

Im Falle der Syndikatsverhältnisse mit Organgesellschaften haben die von der Organgesellschaft (Verkaufsstelle) an die Obergesellschaft (Kartellgemeinschaft) abzuliefernden Reinerträgnisse eigentlich den Charakter von Kaufpreisrestforderungen und Kaufpreisrestschulden. Im allgemeinen werden die vertraglichen Abmachungen dahin gehen, daß die Verkaufsgesellschaft keinen Eigengewinn erzielen darf. Für die Verkaufsstelle besteht also die Verpflichtung, den Verkaufsüberschuß, d. h. den Erlös nach Abzug der entstandenen Unkosten und der bereits gutgeschriebenen bzw. ausgezahlten Verrechnungspreise an die Gesamtheit der Gesellschaft (Mitgliedswerke des Kartells) abzuführen. Bei der Verkaufsgesellschaft entsteht in Höhe dieser Beträge eine Schuld an die Kartellgemeinschaft, während sie andererseits einen Anspruch auf die Erstattung der Geschäftsunkosten hat*.

Diese Kaufpreisrestforderung bzw. -schuld bleibt rechtlich bestehen, unbeschadet der jeweiligen wirtschaftlichen Form, in der sie sich bei der Verkaufsstelle befinden. Der Anspruch bleibt bestehen, gleichgültig in welchen Vermögenswerten er investiert ist, ob in Kassenbeständen, Forderungsrechten an Dritte (Abnehmer der Produkte) oder anderen Vermögensbeständen. Die Höhe der

* Übernimmt die Muttergesellschaft zweifelhafte Forderungen der Töchtergesellschaft, so bedeuten diese Beträge verdeckten Gewinn und sind steuerpflichtig (RFH. Urteil v. 31. 10. 1933, I A 391/31, Bd. 34, S. 22 ...

* Fischer: „Vierteljahrsschrift für Steuer- und Finanzrecht", 1931, S. 469.

Gesamtschuld der Verkaufsstelle an die Mitgliedswerke wird durch eine aufzustellende Bilanz ermittelt. Schwierigkeiten bereitet hier eine eventuelle Unterbewertung der Vermögensgegenstände in der Bilanz der Verkaufsgesellschaft*.

Zusammenfassend ergibt sich aus den obigen Ausführungen für die Körperschaftssteuer bei Organverhältnissen, daß nach den Ausführungen des Reichsfinanzhofs die Organtheorie für dieses Steuergebiet Anwendung findet, und zwar sowohl bei Mutter- und Tochtergesellschaften, als auch bei den Syndikaten. Die Herrschaftsperson hat den Gewinn, der ihr aus Ausschüttungen der Organgesellschaft zufließt, zu versteuern. Allerdings schließt die Organeigenschaft einer juristischen Person weder ihre subjektive Körperschaftssteuerpflicht aus, noch die Möglichkeit, daß sie eigenes Einkommen hat. Die steuerliche Behandlung der von einer Organgesellschaft erarbeiteten Erträgnisse hängt davon ab, wie die Vereinbarung zwischen der Obergesellschaft und der Untergesellschaft und die für die letztere erteilten bindenden Anweisungen des Dienstherrn lautet. Sollen hiernach die erzielten Einkünfte gleich wie Arbeitseinkommen dauernd der angestellten Gesellschaft überlassen bleiben, so haben sie als Einkommen der angestellten Gesellschaft zu gelten. Ist aber die angestellte Gesellschaft zur Ablieferung der Reinerträge an das übergeordnete Unternehmen verpflichtet, so ist dies eine schuldrechtliche Verpflichtung, die wie jede andere als Passivum und damit als gewinnmindernd in der Bilanz der Organgesellschaft berücksichtigt werden muß (Entscheidung des RFH. in StuW., Nr. 1014 vom 11. 6. 1929). Eigenreserven, die die Verkaufsstelle des Syndikates aus zurückbehaltenen Mitteln der Lieferwerke bildet, sind bei dieser als eigenes Einkommen steuerpflichtig.

Unter allen Umständen bleibt die Organgesellschaft körperschaftssteuerpflichtig mit den gezahlten Personalsteuern und Aufsichtsratstantièmen. Daneben gilt auch die Mindestbesteuerungsvorschrift des § 10, Abs. 2 KörpStG. Die Versteuerung derartiger Ausgaben muß bei der Organgesellschaft, nicht bei der Herrschaftsgesellschaft erfolgen, weil ja nur bei der Organgesellschaft die Voraussetzungen, an welche die Steuerpflicht nach § 10, Abs. 2 KörpStG. anknüpft, gegeben sind.

Nach der Rechtssprechung wird aber die Organgesellschaft selbständig mit dem ihr belassenen Gewinn veranlagt. Die Ermittlung dieses Gewinns erfolgt nach steuerlichen Grundsätzen (vgl. auch RFH. Urteil v. 18. 2. 1933, I A 439/32, Bd. 33, S. 65).

* Vgl. hierzu die Ausführungen bei Fischer: a. a. O. S. 469.

II.

Die Anwendung der Organtheorie auf die Gewerbe(ertrags)steuer.

Zwischen Einkommens- bzw. Körperschaftssteuer und der Gewerbesteuer besteht ein enger Zusammenhang. Die Gewerbesteuer ist ja sozusagen eine Art Zuschlagssteuer zur Einkommens- und Körperschaftssteuer gewerblicher Betriebe. Für die Ertragsanlage ist von dem nach den Vorschriften des Eink bzw. KörpStG. berechneten Einkommen aus Gewerbebetrieben auszugehen*. Die Grundsätze für die organtheoretische Behandlung der Gewerbesteuer dürften hiernach ohne besondere Schwierigkeiten zu erkennen sein.

Da die Gewerbesteuer vom Gewerbebetrieb erhoben wird, so ist nur derjenige steuerpflichtig, der ein Gewerbe betreibt. Eine abhängige juristische Person, deren Tätigkeit in einer wirtschaftlich unselbständigen Mitarbeit in einem anderen Gewerbebetrieb besteht, ist daher nach der Rechtssprechung des Reichsfinanzhofs (Beschl. vom 21. 6. 1927, StuW. 1927, Ergänzungsheft Nr. 611, S. 867) nicht steuerpflichtig. Nur die Herrschaftsperson hat Gewerbe(ertrags)steuer zu zahlen, und zwar am Sitze der Organgesellschaft (Betriebsstätte). Zuwendungen, die die Organgesellschaft von der Obergesellschaft erhält, sind abzugsfähig, da sie Arbeitslohn darstellen.

Die Gewerbesteuer ist in den einzelnen Ländern noch verschieden geregelt (Entwurf eines Gewerbesteuerrahmengesetzes liegt bereits vor). Für die organtheoretische Beurteilung einer Gewerbesteuerpflicht ist daher das Gewerbesteuergesetz des betreffenden Landes, in welchem die Steuer erhoben werden soll, zugrunde zu legen. Nach § 28, Abs. 2 Finanzausgleichsgesetz beteiligen sich die Gemeinden, in denen sich abhängige Gesellschaften befinden, für die Gewerbesteuer an dem Betrag, der einheitlich für Obergesellschaften festgestellt wird. Wie Bauer darauf hinweist, gilt das auch für solche Gemeinden, in deren Bereich sich Tochtergesellschaften befinden, die mit Verlust abschließen.

III.

Organschaftsverhältnis und Umsatzsteuer.

Die Organtheorie stützt sich im Umsatzsteuerrecht — im Gegensatz zu den übrigen Steuergebieten, wo § 9 AO. n. F. die

* Bauer: „Das Organschaftsverhältnis im Steuerrecht als Problem der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre." 1930, Industrieverlag, Spaeth & Linde, Berlin.

gesetzliche Grundlage bildet — auf § 1, Nr. 1 UStG. (Gutachten des RFH. vom 26. 6. 1932, I D 2/31/III D 2/32)*.

Entscheidend für das Vorliegen eines Organverhältnisses ist die wirtschaftliche Unselbständigkeit des rechtlichen selbständigen Gewerbebetriebes. Seine Tätigkeit gilt dann als abhängig, wenn er am wirtschaftlichen Verkehr nicht mit einer in sich geschlossenen Tätigkeit teilnimmt, sondern mit seinem Auftreten im wirtschaftlichen Leben nur eine, von einem fremden Unternehmen abhängige Funktion erfüllt. Die Organtheorie gilt für das Umsatzsteuerrecht bei einem Verhältnis von Mutter- und Tochtergesellschaft, ebenfalls bei Syndikaten, dagegen grundsätzlich nicht bei sonstigen Rechtsverhältnissen (Rechtsverhältnisse gegenüber mehreren Dienstherren, Betriebszusammenschlüsse ohne vermögensrechtliche Beherrschung, Interessengemeinschaften usw.)*.

Die Rechtssätze über die Anwendung der Organtheorie für das Gebiet der Umsatzsteuer sind klar und in ihrer praktischen Handhabung ergeben sich keine besonderen Schwierigkeiten. Ist der Tatbestand der organschaftlichen Abhängigkeit gegeben, so hat ein Lieferungs- und Leistungsaustausch zwischen Herrschafts- und Organgesellschaft keinerlei umsatzsteuerrechtliche Bedeutung. Die Lieferungen der abhängigen Gesellschaften nach außen sind als Lieferungen der Herrschaftsgesellschaft zu betrachten. Die Einnahmen der Tochtergesellschaft sind für die Herrschaftsgesellschaft vereinnahmt. Eine Haftung für die Organgesellschaft besteht nur für die richtige Ablieferung der fälligen Steuerbeträge durch die Obergesellschaft (§§ 84, 89, 170). (S. auch RFH. Bd. 13, S. 115.) Die Vergütung, die die Organgesellschaft für ihre Tätigkeit erhält, ebenso der Unkostenersatz durch die Obergesellschaft sind keine umsatzsteuerpflichtigen Einnahmen (RFH. Urteil vom 11. 11. 1927, RStBl. 1928, S. 34). Innerhalb der Unternehmungseinheit von Ober- und Organgesellschaft gibt es also keine Innenbesteuerung. Eine Ausnahme besteht hier für die Syndikate. Außer den Vorteilen, die im internen Warenverkehr umsatzsteuerlich für die Organschaftsverhältnisse bestehen, hat die Anwendung der Organtheorie für die Umsatzsteuer hinsichtlich des Auslandsgeschäftes ebenfalls eine große Bedeutung. Die Steuerfreiheit für Einfuhrgeschäfte (§ 2, 1a UStG.) kann auch auf die Organgesellschaft ausgedehnt werden, was der Herrschaftsgesellschaft eine größere Dispositionsfähigkeit über die eingeführten bzw. ausgeführten Waren verleiht.

---

* Ihren gesetzlichen Niederschlag fand sie im neuen Umsatzsteuergesetz vom 16. Oktober 1934 (nebst Durchführungsbestimmungen vom 17. Oktober 1934) RGBl. S. 942 ff. in § 2, Abs. 2, Ziff. 1 und 2 UStG. und § 2 Durchführungsbestimmungen.

* Haußmann: a. a. O. S. 401; daselbst Hinweis auf Popitz-Kloß-Grabower S. 306.

Während für die subordinierte Zusammenschlußform (Konzern) die umsatzsteuerliche Behandlung klar und eindeutig ist, denn sie bilden für das Umsatzsteuerrecht geschlossene Wirtschaftseinheiten, Gesamtunternehmen, denn auch vom RFH. Bd. 15, S. 312 wird der einheitliche Wirtschaftskomplex im Konzernfalle der mangelnden Geschlossenheit innerhalb des Kartells gegenübergestellt, ist die organtheoretische Behandlung der Syndikate im Umsatzsteuerrecht nicht befriedigend.

Aus der Anwendung der Organtheorie für die Syndikate ergibt sich, daß die Verkaufsstelle selbst nicht umsatzsteuerpflichtig ist, sie haftet jedoch für die Umsatzsteuerschuld ihrer Geschäftsherrin, der Gesellschaft des bürgerlichen Rechts, **nicht**, jedoch für die Steuerschulden der zum Kartell zusammengeschlossenen Werke (RFH. Bd. 4, S. 172). Hieraus ist zu folgern, daß die Verkaufsstelle trotz der engen wirtschaftlichen Verbundenheit nicht Organ der einzelnen Werke ist, da nach Ansicht des RFH. eine Angestelltenschaft gegenüber mehreren Dienstherren bei einer juristischen Person zwar möglich, aber höchst selten ist (RFH. Bd. 19, S. 26). Beim Syndikat liegen zwei umsatzsteuerpflichtige Umsätze vor; einmal die Lieferung der Werke an das Kartell (Gesellschaft bürgerlichen Rechts), vertreten durch die rechtlich selbständige Verkaufsstelle, dann der Weiterverkauf der Verkaufsstelle an Dritte. Wir sehen hieraus, daß die Anwendung der Organtheorie beim Syndikat umsatzsteuerlich fast ohne praktische Bedeutung ist. Immer sind zwei Umsätze steuerpflichtig. Dasselbe wäre auch der Fall, wenn die Organschaft der Verkaufsstelle nicht anerkannt wäre. Was durch die Anwendung der Organtheorie zunächst als Vorteil erscheinen könnte, wird dann wieder durch die rechtliche Fiktion einer Gesellschaft des bürgerlichen Rechts, die nach Auffassung des RFH. zwischen Mitgliedswerke und Verkaufsstelle vorhanden ist, aufgehoben. Dieser eine Fall bei den Kartellen beweist eben doch, daß es sich bei der Organtheorie nicht um eine Lehre von der wirtschaftlichen Einheit handelt — diese ist bei den Syndikaten auch ohne die konstruierte Gesellschaft bürgerlichen Rechts sehr wohl und ausgeprägt vorhanden —, sondern eher um eine steuerliche Lehre von wirtschaftlich abhängigen Unternehmungen. Die unter dem Namen Einheitstheorie* in der Literatur bekannte Lehre geht vom Gesichtspunkt der wirtschaftlichen Zusammengehörigkeit aus. Anders bei der Lehre von der wirtschaftlichen Abhängigkeit im Steuerrecht (Organtheorie). Wohl finden wir auch bei ihr dieselben Merkmale, wie sie nach einheitstheoretischen Erwägungen für eine Unternehmungsverbindung

* Vgl. Friedländer: „Der gegenwärtige Stand der Organtheorie", StuW. 1931, S. 482 ff.

sprechen. Doch stehen jetzt die Untersuchungen über Selbständigkeit oder Abhängigkeit der einzelnen Glieder des zusammengesetzten Unternehmungsgebildes im Vordergrund. Das Moment der Beherrschung (Abhängigkeit) und in dessen Folge die wirtschaftliche Eingliederung des einen Unternehmens in den Organismus des anderen, bilden die Basis für die Anwendung der Organtheorie*. Für die steuerliche Behandlung von Unternehmungszusammenschlüssen kommt nur die seit 1920 in ständiger Rechtssprechung des RFH. angewandte Organtheorie in Frage. Anhänger der Einheitstheorie ist vor allem Friedländer**. Bekämpft wird sie u. a. von Haußmann***. Beim Syndikatsfall kreuzen sich einheitstheoretische Gedankengänge mit organtheoretischen. Die letzteren setzten sich durch, was gerade für die Syndikate in umsatzsteuerlicher Hinsicht eine ungünstige Wirkung hatte.

Beim Syndikat sind zwei Fälle des Warenvertriebes möglich: 1. die Erzeugnisse werden zwar im Namen der Verkaufsstelle verkauft, gehen aber ab Werk unmittelbar den Abnehmern zu. 2. Die Waren werden von der Verkaufsstelle auf Lager genommen. In beiden Fällen liegen zwei steuerpflichtige Umsätze vor. Die Lieferung der Mitgliedswerke an den Kartellverband (Gesellschaft des bürgerlichen Rechts) direkt oder indirekt und weiter der Absatz der Verkaufsstelle an den Abnehmer. Das Zwischenhandelsprivileg des § 7 UStG. besteht in der neuen Umsatzsteuergesetzgebung nicht mehr. Die zwischen Mitgliedswerken und Verkaufsstelle eingeschobene Gesellschaft des bürgerlichen Rechts als Zusammenfassung des Willens der einzelnen Mitglieder des Kartells kann eigens gegründet werden, kann aber auch ohne ausdrückliche Abmachung entstehen, wenn sich nur aus dem Verhältnis der beteiligten Gesellschafter ergibt, daß sie sich zur Erreichung eines gemeinsamen Zweckes zusammengeschlossen haben. Sie besteht selbst dann, wenn sich die einzelnen Gesellschafter nicht bewußt sind, daß eine solche Gesellschaft besteht. Eine derartige Gesellschaft wird sogar noch dann angenommen, wenn sie selbst von den einzelnen Mitgliedern des Kartells in Abrede gestellt wurde (RFH. Bd. 15, S. 312, ebenso Urteil vom 8. Juni 1926 V A 348/26, Mitt. d. Steuerstelle d. Industrie, 1926, S. 428).

Diese für die wirtschaftliche Betrachtungsweise etwas eigenartige Rechtssprechung des RFH., in der entgegen dem objektiv-wirtschaftlichen Tatbestand eine Rechtsfiktion konstruiert wird, ist die Grundlage einer für die Wirtschaft erheblich fühlbaren

---

* Bauer: „Das Organschaftsverhältnis im Steuerrecht als Problem der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre." Berlin 1930.

** Friedländer: a. a. O., StuW. 1931, S. 482 ff.

*** Haußmann: a. a. O.; diesbezügliche Ausführungen finden sich in allen seinen einschlägigen Abhandlungen.

Doppelbesteuerung. Auf welchen unsicheren Grundlagen diese Rechtssprechung fußt, beweist allein schon die häufig wechselnde Stellungnahme des RFH. zu diesem Problem. Im Urteil vom 6. März 1928, I A 687/27, RStBl. 1928, S. 190 wurde noch ausgesprochen, daß Voraussetzung für das Vorhandensein einer Gesellschaft des bürgerlichen Rechts beim Syndikat sei, daß diese Gesellschaft die Unternehmereigenschaft selbst besitze. Sie muß nach außen als solche in Erscheinung treten, ihr Betrieb muß also auch äußerlich erkennbar sein, ebenfalls muß die Gesellschaft mit gemeinsamer Geschäftsführung und mit besonderem Vermögen ausgestattet sein. Auf alle diese Erfordernisse wurde dann bekanntlich, wie oben schon geschildert, nacheinander verzichtet und das Vorhandensein der Existenz der Gesellschaft des bürgerlichen Rechts überhaupt an keine Voraussetzungen mehr geknüpft. Im übrigen verweise ich noch betreffs dieser Fragen auf die diesbezüglichen Ausführungen im Abschnitt II

Über das jeweilige Maß der zu entrichtenden Steuer gilt folgendes:

Steht das Syndikat in einem kommissionsähnlichen Verhältnis, so ist es mit dem ganzen Verkaufserlös steuerpflichtig. Die Steuerpflicht umfaßt auch die Beträge, die das Syndikat, da es vereinbarungsgemäß Gewinn nicht erzielen darf, zur Deckung seiner Unkosten einbehält. Diese Beträge sind steuerlich so zu behandeln, wie die Provision eines echten Kommissionärs. Was beim Syndikat für Unkostendeckung abgeht, kann darum bei den einzelnen Werken vom Entgelt, das ihnen das Syndikat gewährt, abgezogen werden. Die Auffassung der Rechtssprechung ist hier allerdings auch nicht einheitlich. Während im Urteil Bd. 26, S. 275 diese Unkostendeckungsbeträge als sogenannte Kaufpreisminderungen als abzugsfähig erklärt werden, selbst für den Fall, daß die erforderlichen Beträge nicht unmittelbar vom Verkaufspreis abgezogen werden, sondern die Unkosten auf die Werke umgelegt werden, indem diese entsprechende Beiträge zu leisten verpflichtet sind, so nimmt das Urteil Bd. 4, S. 172 eine andere Stellung ein. Hier werden die Beiträge zur Unkostendeckung nicht als Kaufpreisminderung, sondern als Gesellschaftsbeiträge an die Gesellschaft des bürgerlichen Rechts betrachtet. Sie sind bei dieser allerdings steuerfrei.

Wie schon an anderer Stelle betont, bedeutet die Anerkennung der Organtheorie für die Syndikate umsatzsteuerlich in den allermeisten Fällen keine Erleichterung. Die Kritik an der Rechtssprechung des RFH., hauptsächlich wegen der Konstruktion des wirklichkeitsfremden Gebildes einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts, die — auch wenn keinerlei derartige Vereinbarungen bestehen — zwischen Mitgliedern und Verkaufsstelle hineingedacht

wurde, ist dann auch von der Wirtschaft nicht ausgeblieben und gestaltete sich sehr heftig. Vor allem wirft die Praxis dem RFH. vor, er sei zu rechtsformal, wenn er eine Gesellschaft des bürgerlichen Rechts konstruiere, die nach außen überhaupt nicht auftrete, und so die günstigen umsatzsteuerlichen Folgerungen, die sich aus der Anwendbarkeit der Organtheorie für die Syndikate ergeben würde, wieder illusorisch mache. Man betrachtet das als Ungerechtigkeit, da gegenüber den Beherrschungsgesellschaften (Mutter- und Tochtergesellschaftsverhältnisse), bei welchen ja der gleiche objektiv-wirtschaftliche Tatbestand vorliegt, eine andere Behandlungsweise geübt wird. Sehr bekämpft wird dieser unwirtschaftliche Rechtsformalismus von Geiler in seiner Abhandlung „Erwerbswirtschaftliche Zusammenschlüsse und Umsatzsteuer"*. Nach ihm sind die Leistungen der Mitglieder eines Kartells an die Kartellgemeinschaft im wirtschaftlichen Sinne keine Umsätze, da sie nicht den gleichen Charakter haben wie Lieferungen an Dritte. Er sieht in den Vereinigungen auf koordinierter Grundlage (zu diesen zählt er selbstverständlich auch die Kartelle) in sich geschlossene Gesamtunternehmen. Da aber der wirtschaftliche Begriff des Umsatzes einen Wertübergang an eine andere Wirtschaftseinheit voraussetze, stellen Lieferungen zwischen den Schwesterunternehmungen eines Kartells keine Umsätze im steuerlichen Sinne dar, ebenso auch nicht die Lieferungen an die Kartellgemeinschaft bzw. deren Verkaufsorgan. Den Darlegungen Geilers, die auch den Auffassungen der wirtschaftlichen Kreise entsprechen, kann ein vernünftiger, auf wirtschaftliche Realität eingestellter Sinn nicht abgesprochen werden. Bei den vermögensmäßigen Konzentrationsgebilden (Konzerne usw.) sind die nämlichen wirtschaftlichen Vorgänge steuerfrei, während sie beim Kartell und auch bei der Interessengemeinschaft einer Besteuerung unterliegen. Nicht nur der fiktive Charakter der vom Reichsfinanzhof konstruierten wirklichkeitsfremden Gesellschaft des bürgerlichen Rechts (die ja im Wirtschaftsleben gar nicht in Erscheinung tritt) ist es, der gegen die jetzige umsatzsteuerliche Behandlung der Syndikate spricht, sondern es kann sogar das vom Reichsfinanzhof zum Inhalt seiner Organtheorie erhobene Merkmal der wirtschaftlichen Abhängigkeit gegen seine derzeitige Auffassung ins Feld geführt werden. Die Organtheorie gilt grundsätzlich für die Syndikate. Kann nun in Wirklichkeit die Kartellgesellschaft (Gesellschaft des bürgerlichen Rechts) die Beherrscherin der Verkaufsstelle (Organgesellschaft) sein, wenn sie sich selbst in ausschließlicher Abhängigkeit von den Mitgliedern des Kartells befindet? Nicht die Gesellschaft des bürgerlichen Rechts ist es, die

* StuW. 1925, S. 1204 ff.

letzten Endes die Herrschaft über die rechtlich selbständige Verkaufsstelle ausübt und sie nur als Organ für ihre eigene Tätigkeit gebraucht, sondern die Unternehmungen der Mitglieder, die einen wichtigen betriebswirtschaftlichen Teil ihrer Unternehmungstätigkeit der Verkaufsstelle übertragen haben und sich somit zu dieser selbst in einer betrieblich-organischen Verbindung befinden. Sie und die Verkaufsstelle zusammen bilden eine wirtschaftliche Einheit gleich einem anderen Unternehmen.

Wenn demgegenüber der Reichsfinanzhof doch auf seinem bisherigen Standpunkt beharrt, so beweist diese Tatsache eben, was an früherer Stelle auch schon betont wurde, daß trotz aller wirtschaftlichen Betrachtungsweisen auch im Falle organtheoretischer Probleme die bürgerlich-rechtliche Einstellung sich dann und wann geltend macht. Wenn der Reichsfinanzhof doch an der Bejahung einer eingeschobenen Gesellschaft bürgerlichen Rechts festhält, so tut er es eben, wie er selbst erklärt, aus der Annahme heraus, daß es selten (die Möglichkeit ist grundsätzlich aber doch nicht ausgeschlossen!) sei, daß eine juristische Person sich in einem Angestellten-(Abhängigkeits-)verhältnis mehrerer Dienstherren gegenüber befinden könne (RFH. 11, 268). Wie tastend die Rechtsprechung auf diesem Gebiet vorgeht, beweist der oftmals eingetretene Umschwung in der Rechtsauffassung. Schon in der Entscheidung von Bd. 15, S. 312 hatte man versucht, die Syndikatsgesellschaft (Verkaufsstelle) als abhängige Gesellschaft der einzelnen Werke zu betrachten. Man wollte dann wieder wegen des Fehlens einer Möglichkeit der wirtschaftlichen Eingliederung die Organtheorie für den Fall des Syndikates einfach verneinen. Dann aber hat der Reichsfinanzhof im Urteil vom 18. 9. 1930, I A 641/29 StuW. 1930, Nr. 1225 erklärt, eine Erwerbswirtschaft könne auch dann Organ einer bürgerlich-rechtlichen Gesellschaft sein, wenn diese keinen eigenen Betrieb habe, sofern nur alle Gesellschafter Unternehmungen besitzen, denen der Betrieb der abhängigen Gesellschaft (Verkaufsstelle) dient. Einerseits betont man immer mit großem Nachdruck, daß die wirtschaftliche Eingliederung der Organgesellschaft in den Betrieb der Herrschaftsperson, im Syndikatsfall die Kartellgesellschaft, unerläßliches Erfordernis für das Vorliegen eines Organverhältnisses sei, andererseits verläßt man diesen Standpunkt direkt, nur um formal-rechtliche Schwierigkeiten zu vermeiden. Es ist wohl nicht zu bestreiten, daß diesen verschiedenen Stellungnahmen eine gewisse Inkonsequenz anhaftet. Die ganze diesbezügliche Entwicklung der Rechtsauffassung zeigt aber doch, daß die wirtschaftlichen Gesichtspunkte in ihrer Überzeugungskraft stärker sind, als die rein rechtlichen Bedenken, die noch bestehen.

Die vermögenssteuerliche Behandlung organschaftlicher Verhältnisse.

Bei Betrachtung der Umsatzsteuer in ihrer Beziehung zur Organtheorie hat sich ergeben, daß hinsichtlich der grundsätzlichen Anwendung der Theorie für dieses Gebiet keine Zweifel bestehen. Da das Umsatzsteuerrecht unmittelbar an eine selbständige gewerbliche Tätigkeit anknüpft, eine solche bei einer Organgesellschaft aber nicht vorliegen kann, da sie ja wirtschaftlich nur Bestandteil einer Unternehmungsgemeinschaft ist, so sind Umsätze zwischen Organgesellschaft und Herrschaftsperson nicht steuerpflichtig, Umsätze zwischen Organgesellschaft und Dritten nur bei der Herrschaftsperson zu versteuern. Eine subjektive Steuerpflicht besteht demnach für die Organgesellschaft nicht.

Diese Eindeutigkeit der Auffassung, wie sie für die Umsatzsteuer vorhanden ist, fehlt für die Vermögensbesteuerung. Im fachlichen Schrifttum wird die Anwendbarkeit der Organtheorie für das Gebiet der Vermögenssteuern zum überwiegenden Teil bestritten (Haußmann, StuFinzR. 1931, S. 405; Friedländer, Konzernrecht, S. 483; Rosendorff, Konzernrecht, S. 411; Thümen, Komm. z. VermSt., S. 39). Anderer Ansicht ist dagegen Evers, StTg. 1926, S. 1059.

Der Standpunkt der Rechtssprechung findet seinen Ausdruck in einer Entscheidung vom 7. 7. 1925, I A 55/25, RFH. Bd. 17, S. 55. Die darin enthaltenen Formulierungen lassen an Klarheit sehr zu wünschen übrig. Der Reichsfinanzhof geht in dieser Entscheidung von der Rechtsform einer abhängigen Gesellschaft aus und erachtet diese für hinreichend, eine Vermögenssteuerpflicht der abhängigen juristischen Person nach § 2, Abs. 1, Ziff. 3 des Vermögenssteuerrechts anzuerkennen. Alle weiteren Umstände, wie Vorliegen eines Angestelltenverhältnisses zwischen Herrschaftsperson und abhängiger Gesellschaft beeinflussen den Charakter der abhängigen Gesellschaft als selbständiges Steuerobjekt nicht (RFH. Bd. 17, S. 55). Auch die Tatsache, daß sämtliche Geschäftsanteile der abhängigen Gesellschaft der beherrschenden Gesellschaft gehören, rechtfertigt die Annahme nicht, daß ihr Gesamtvermögen auf Grund der Inhaberschaft sämtlicher Geschäftsanteile Eigentum der Herrschaftsperson sei (Entscheidg. d. RFH. oben zitiert).

Aus dieser Entscheidung wurde alsbald die Nichtanwendbarkeit der Organtheorie für das Vermögenssteuerrecht abgeleitet (s. oben). Der Text der erwähnten Entscheidung ist nicht eindeutig und klar. Es kann daher nicht ohne weiteres aus der Stellungnahme des RFH. in dieser Entscheidung gefolgert werden,

daß organtheoretische Erwägungen für das Vermögensrecht überhaupt nicht möglich sind. M. E. gibt der Wortlaut des Urteils doch vielmehr nur Anhaltspunkte für die Annahme, daß es dem Reichsfinanzhof darauf angekommen ist, zu betonen, daß der organschaftliche Charakter einer Gesellschaft *nicht* ihre vermögenssteuerliche Subjektivität ausschließt. Mit dieser negativen Feststellung ist aber noch nicht erwiesen, daß die Organgesellschaft *wirklich in allen* Fällen vermögenssteuerlicher Art auch als selbständiges Rechtsgebilde behandelt werden muß. Nach dieser Richtung hin hat dann das zweite, in Fragen der Vermögensbesteuerung ergangene Urteil des RFH. mehr Aufhellung und Klarheit gebracht (RFH. Urteil vom 20. 4. 1926, Bd. 19, S. 21 ff.).

In der eben erwähnten Entscheidung — es handelt sich um das Rheinisch-Westfälische Kohlensyndikat — trennt der Reichsfinanzhof das Vermögen, das eine beherrschte Gesellschaft besitzen kann, in zwei Kategorien: das *Grund-(Stamm-)Kapital* und das über dies hinaus evtl. weiter erworbene Vermögen, mit dem die abhängige Gesellschaft aber gewissermaßen zur Herrschaftsperson in einem *Treuhandverhältnis* steht, d. h. sie verwaltet dieses Vermögen nur für sie.

Für die erste Art des Vermögens (Grundkapital) ist die abhängige Gesellschaft selbständig steuerpflichtig. Da nun einmal der Reichsfinanzhof bei der Frage der Vermögenssteuerpflicht mehr als bei jeder anderen Steuerart an die Rechtsform des Steuersubjektes anknüpft, so liegt diese Stellungnahme nahe, da ja das Stammkapital einer Gesellschaft das die Rechtspersönlichkeit begründende Vermögen darstellt. Eine weitere Stütze findet dieser Standpunkt im geltenden Vermögenssteuerrecht selbst. § 45 des Reichsbewertungsgesetzes gestattet eine Zusammenwerfung des Eigenvermögens der Tochtergesellschaften mit dem der Muttergesellschaft für vermögenssteuerliche Zwecke nicht, sondern verlangt gesonderte und selbständige Bewertung der beiderseitigen Vermögensmassen*. Der Reichsfinanzhof hat ausdrücklich erklärt, daß das Eigenvermögen einer Untergesellschaft trotz wirtschaftlicher Abhängigkeit vermögenssteuerrechtlich *ihr* Eigentum sei.

Anders verhält es sich mit dem dieses Eigenkapital *übersteigende* Vermögen einer abhängigen Gesellschaft. Das abhängige Unternehmen erwirbt das spätere Vermögen zwar formell im eigenen Namen, materiell aber für die Herrschaftsperson (beim Rheinisch-Westfälischen Kohlensyndikat im Syndikatsvertrag ausdrücklich festgelegt), für welche sie es auch nur verwaltet, und zwar nach Ansicht des Reichsfinanzhofes auf Grund eines Treuhandverhältnisses. Wirtschaftlich betrachtet, ist der Eigentümer

* Bauer: a. a. O., S. 104.

solchen Vermögens nicht der Treuhänder, sondern der Treugeber. Er ist auch für dieses Vermögen steuerpflichtig (RFH. Bd. 19, S. 25).

Wie die Untergesellschaft im Laufe ihrer geschäftlichen Existenz zu weiterem Vermögen kommt, ob es auf Grund einer Übertragung durch die Herrschaftsperson erfolgt oder ob sie es kraft der ihr zustehenden Befugnisse selbst erwirkt, ist praktisch bedeutungslos.

„Daß nicht nur das, was der Treuhänder vom Treugeber an konkreten Sachen oder Rechten erhalten hat, sondern auch das, was der Treuhänder mit der ihm übertragenen Rechtsmacht erworben hat, nach dem Willen der Beteiligten von dem Treuhandverhältnis erfaßt werden kann, unterliegt keinem begründeten Zweifel" (RFH. Urteil betr. Rheinisch-Westfälischen Kohlensyndikat, Bd. 19, S. 25).

Bei den Syndikatsgesellschaften gehört zu diesen Treuhandsvermögen vor allem der von der Verkaufsgesellschaft einbehaltene Verkaufsüberschuß zum Zweck der Beschaffung von Anlagegegenständen. Man spricht hier vielfach von den sogenannten „gebundenen Werten". Bei der Festsetzung des Einheitswertes des Vermögens der Verkaufsstelle sind diese Werte natürlich abzusetzen. Dasselbe gilt auch von den in anderem Zusammenhang (Einkommens- und Körperschaftssteuer) erwähnten steuerlichen Mehrwerten. Sofern diese zu Investierungszwecken verwendet wurden und in ihrer Höhe über das eigentliche Grundkapital der Verkaufsgesellschaft hinausgehen, sind sie vermögenssteuerlich der Obergesellschaft zuzunehmen. Für die Verkaufsstelle bleiben sie nur Verwaltungsgut. Als Obergesellschaft gelten hier die Werke der Mitglieder des Kartells. Übt die Verkaufsstelle aber eine eigene Erwerbstätigkeit, so ist sie für diese steuerpflichtig.

Was die Aufbringungspflicht betrifft, so besteht diese für die nicht voll vermögenssteuerpflichtige abhängige Gesellschaft nach § 26 Abs. 2 Reichsbewertungsgesetz. Sie ist mit ihrem eigenen Vermögen aufbringungspflichtig.

Da die Verkaufsstelle Treuhänderin der einzelnen Gesellschafter ist (RFH. vom 20. 12. 1929 III A 49/28, StuW. A 30 Nr. 431), so verwaltet sie wohl auch das Treuhandvermögen für diese. Dieser Ansicht scheint auch Fischer* zu sein, wenn er meint, daß die Gesellschaft bürgerlichen Rechts (Kartellgemeinschaft) weder vermögenssteuerpflichtig noch aufbringungspflichtig sei, da ihr die steuerliche Selbständigkeit im Sinne des Vermögenssteuer- und Reichsbewertungsgesetzes fehlt.

Organtheorie und Kapitalverkehrssteuer.

Was über die Anwendbarkeit der Organtheorie für die Ver-

* Fischer: a. a. O. S. 4747.

mögensbesteuerung ausgeführt wurde, gilt im wesentlichen auch für das Kapitalverkehrssteuerrecht. Auch hier gibt es Meinungen, die eine Gültigkeit der Organtheorie für dieses Steuergebiet verneinen. Am entschiedensten spricht sich für die Ablehnung Weinbach aus*. Aber auch Haußmann verneint eine Anwendung**. Anderer Ansicht ist Frank***. Eine nicht einheitliche Stellungnahme findet sich bei Friedländer****.

Ausgangspunkt für unsere weiteren Betrachtungen ist die Frage, was als steuerpflichtige Kapitalzuwendung im Sinne des § 6b KapVerkStG. anzusehen ist. Nach Haußmann** sind steuerpflichtige Kapitalzuwendungen anzunehmen, auch wenn einzelne Gesellschafter fast alle Anteile besitzen und Vereinbarungen zwecks Überlassung von Arbeitsmitteln usw. bestehen, es sei denn, daß die Überlassung nur leihweise oder gar zur Nutzung und nicht eigentumsmäßig erfolgte. Der Reichsfinanzhof stellt fest, daß die Anwendung des § 6c des KapVerkStG. nicht ausgeschlossen ist für den Fall, daß eine abhängige Gesellschaft das ihr von der Herrschaftsgesellschaft als Darlehen übertragene Kapital in eigenem Namen verwendet (RFH. Bd. 19, S. 229). Gewährt die Muttergesellschaft einer Tochtergesellschaft Betriebszuschüsse auf unbestimmte Zeit, so sind diese steuerpflichtig nach § 6c KapVerkStG. (RFH. Urteil vom 10. 2. 1931 II A 633/30, Bd. 28, S. 81).

Auch die Tatsache, daß eine abhängige Gesellschaft für das Herrschaftsunternehmen Geschäfte in treuhänderischem Verhältnis vornimmt und dafür Gelder erhält, zwingt nicht dazu, hier nun eine Erweiterung des Geschäftsbetriebes der Tochtergesellschaft anzunehmen. Im Urteil des RFH. vom 3. 10. 1928 II A 267/28 StuW. 1929 Nr. 21 wird das auch deutlich ausgesprochen.

> „Es steht aber ganz bei der Muttergesellschaft, in welchem Maße sie sich der Organgesellschaft bedienen will. Daraus, daß sie ihr einzelne Geschäfte treuhänderisch überträgt, folgt noch nicht, daß bei treuhänderischer Vornahme damit ein gesellschaftsvertragsmäßiger Zweck geworden ist."

In zwei Punkten erhält noch das Verhältnis des Syndikats zur Kapitalverkehrssteuer größere Bedeutung, nämlich bezüglich der Zahlungen von Umlagen an das Syndikat, sodann bei Entstehungen von Forderungen der Syndikatsmitglieder gegen die Verkaufsstelle. Nach Fischer* tritt im ersterwähnten Fall keine Steuerpflicht ein, da es sich um Kaufpreisminderungen handelt.

* Weinbach: „Kapitalverkehrssteuergesetz" S. 220.
** Haußmann: in Steuer- und Finanzrecht 1931, S. 404.
*** Frank: a. a. O. S. 115/16.
**** Friedländer: Konzernrecht S. 374 ff.

* Fischer: a. a. O. S. 480.

Immer jedoch werden die Leistungen nicht den Charakter von Kaufpreisminderungen (beim Fehlen tatsächlicher Lieferungen durch das Werk) haben. In diesem Falle ist unter gewissen Voraussetzungen eine Steuerpflicht (§ 6c KapVerkStG.) gegeben, dann nämlich, wenn es sich um Einnahmen der Verkaufsstelle handelt, die nicht in erster Linie Vergütungen für bestimmte Leistungen sind, sondern um Beträge, die die Verkaufsstelle erst in die Lage versetzen sollen, Geschäfte für die Gesellschaft zu tätigen.

Was die Forderungen der Werke an das Syndikat anbelangt, so dürfte eine Steuerpflicht ausgeschlossen sein, da für diese Beträge nicht der Charakter als Beteiligung anerkannt werden kann (vgl. auch RFH. Urteil vom 16. Nov. 1928 II A 409/28 RStBl. 1929 S. 332).

Literaturverzeichnis

Ball: Steuerrecht und Privatrecht. Berlin 1924.

Bauer: Das Organschaftsverhältnis im Steuerrecht als Problem der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre, Berlin, Wien 1930.

Becker:
1. Die Reichsabgabenordnung, 7. Auflage, Berlin 1931.
2. Komm. z. Einkommensteuergesetz, Stuttgart 1928.
3. Umsatzsteuer bei Interessengemeinschaften, StuW. 1925, S. 1084.

Evers: Die Organtheorie in der Rechtssprechung des Reichsfinanzhofes, DStZ. 1926, S. 1033 ff.

Ebenfeld: Der Umsatzbegriff im Umsatzsteuergesetz, Emstetten i. W. 1933.

Flechtheim: Die rechtliche Organisation der Kartelle, Mannheim 1925.

Fischer: Besteuerung der Syndikate, StFinR. 1931, S. 461.

Frank: Der Begriff der privatwirtschaftlichen Unternehmung im deutschen Reichssteuerrecht, Berlin 1932.

Friedländer:
1. Die Interessengemeinschaft 1921.
2. Konzernrecht, Mannheim 1927.
3. Großunternehmungen und Unternehmungsgemeinschaften unter Berücksichtigung der Tochtergesellschaften, StuW. 1925.
4. Typische Gesellschaftsformen, StuW. 1925, S. 482.
5. Der gegenwärtige Stand der Organtheorie, StuW. 1931, S. 482 ff.

Geiler:
1. Die gesellschaftlichen Organisationsformen des neueren Wirtschaftsrechts, Mannheim, Berlin, Leipzig 1932.
2. Erwerbswirtschaftliche Zusammenschlüsse und Umsatzsteuer, StuW. 1925, Sp. 1203 und 173.
3. Steuerrecht und Privatrecht, StuW. 1927, Sp. 497 ff.

Hamburger: Die Organgesellschaft. Festschrift für Seckel. Berlin 1927.

Haußmann:
1. Grundlage des Rechts der Unternehmungszusammenfassungen. Mannheim, Berlin, Leipzig 1926.
2. Organtheorie und Filialtheorie im deutschen und internationalen Steuerrecht, StFinR. 1931, S. 397 ff.
3. Unternehmungszusammenfassungen und Umsatzsteuer, MittInd-Mitt. 1925.

Hoffmann: Konzernbilanz, Leipzig 1930.

Isay, R.: Das Recht am Unternehmen, Berlin 1910.

Kloß:
1. Steuerliche Selbständigkeit, DStZ. 1925, S. 797.
2. Umsatzsteuergesetz, 2. Aufl., Stuttgart 1926.

Kronstein: Die abhängige juristische Person, 1931.

Kuhn: Einkommensteuergesetz, 1930.

Landman: Komm. zur Gewerbeordnung.

Lauchenauer: Die Holding-Gesellschaft, Zürich 1924.

Löffler: Organtheorie, DStZ. 1931.

Mattes: Wie sind die einer Organgesellschaft gewährten Rabatte und Preisnachlässe, sowie Forderungsverzichte auf sog. Besserungsscheine bei der Kapitalverkehrssteuer zu beurteilen? StArch. 1932, S. 139.

Mirre:
1. Komm. zum Kapitalverkehrssteuergesetz, Stuttgart 1927.
2. Komm. zum Körperschaftssteuergesetz, Stuttgart 1927.

Mirrow: Die Kartelle und Syndikate im Steuerrecht; Steuerrechtliche Schriftenreihe, herausgegeben von Brühler, Berlin 1933.

Moos: Besteuerung der Interessengemeinschaften und Kartelle. StFinR. 1927, S. 277 ff.

Nicklisch: Besteuerung der Kartelle, Betriebswirtschaft 1931, S. 305 ff.

Passow:
1. Kartelle, Jena 1930.
2. Betrieb, Unternehmung, Konzern, Jena 1925.

Popitz:
1. Komm. zum Umsatzsteuergesetz, Berlin 1930.
2. Fragen der steuerlichen Selbständigkeit der juristischen Personen, vornehmlich des Syndikates, StZ. 1921/22, S. 338.

Schäfer: Der heutige Stand der steuerrechtlichen Organtheorie in Festschrift der Hanseatischen Juristen zum XXIV. Anwaltstag, Verlag Bensheimer, 1929, S. 51 ff.

Schmalenbach: Dynamische Bilanz, Leipzig 1926.

Schultze-Schlutius:
1. Zum Steuerproblem der Kartelle, Zeitschrift für Handelswissenschaftliche Forschung, Heft 6, 27. Jahrg., 1933.
2. Syndikat und Steuer, StFinR. 1932, S. 743 ff.

Schulz: Wirtschaftliche Einheit und Gewerbebewertung, StFinR. 1931, S. 237.

Sombart: Der moderne Kapitalismus, Leipzig 1928.

Strutz: Komm. zum Einkommensteuergesetz, Berlin 1929.

Zorn: Zusammenhänge zwischen Steuer und Betriebswirtschaft: herausgegeben vom Reichsfinanzministerium, 1928.

Züge: Gewinnquotenbemessung und Gemeinschaftsgewinn bei Interessengemeinschaften, Berlin 1925.

Inhaltsverzeichnis

I. Abschnitt: Seite

Kurze Darstellung des rechtlichen und wirtschaftlichen Charakters der einzelnen Unternehmungsgemeinschaften . . . . . 3—16

II. Abschnitt:

Das steuerrechtliche Problem bei Unternehmungszusammenschlüssen.

1. Der § 9 AO. als Auslegungsnorm des deutschen Reichssteuerrechts und seine Bedeutung für die Zusammenschlußformen der Unternehmungen 16—22
2. Die Behandlung der Unternehmungszusammenschlüsse als „wirtschaftliche Einheit" in der wirtschaftsrechtlichen Literatur . . . . . 22—27
3. Die Rechtssprechung des Reichsfinanzhofes und die Entwicklung der sog. Organtheorie . . . 27—45
   a) Wesen und Bedeutung der Theorie von der Organeigenschaft
   b) Kartellgesellschaften als Organgesellschaften
   c) Tochtergesellschaften u. tochtergesellschaftsähnliche Verhältnisse
   d) Sonstige juristische Personen mit durchlaufenden Gewinnen

III. Abschnitt:

Die Anwendung der Organtheorie auf die verschiedenen Steuergebiete nach der neueren Rechtssprechung des Reichsfinanzhofes

1. Einkommens- und Körperschaftsbesteuerung in organtheoretischer Bedeutung . . . . . 46—49
2. Die Anwendung der Organtheorie auf die Gewerbeertragssteuer 50
3. Organschaftsverhältnis und Umsatzsteuer . . 50—57
4. Organtheorie und Vermögenssteuer
5. Organtheorie und Kapitalverkehrssteuerrecht . 59—61

Lebenslauf

In Freiburg i. Br., am 12. Dezember 1907 geboren legte ich nach Besuch der Volks- und Mittelschule daselbst im Jahr 1930 an der Oberhandelsschule zu Freiburg i. Br. die Reifeprüfung ab. Nach der Schulzeit ergriff ich das Studium der Wirtschaftswissenschaften. Dasselbe führte mich an die Handelshochschule Mannheim und die Universität Freiburg i. Br. Im Jahre 1933 legte ich an der Mannheimer Handelshochschule die kaufm. Diplomprüfung ab. Im Sommersemester 1934 bestand ich an der Universität zu Freiburg i. Br. die Doktorprüfung der Staatswissenschaften.

Fritz Ehrat